

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Daňová soustava ČR se zaměřením na daň z příjmů právnických osob
The Czech Tax System with the Focus on the Corporate Income Tax

Student: Eva Boráková

Vedoucí bakalářské práce: Doc. PhDr. Ing. Jan Novotný, CSc.

Ostrava 2011

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracovala samostatně.
Přílohy jsem převzala z uvedených zdrojů.

V Ostravě dne 9.5.2011

.....
podpis

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucímu bakalářské práce Doc. PhDr. Ing. Janu Novotnému, CSc., za pomoc při vedení bakalářské práce a za poskytnuté rady při zpracování této práce. Dále bych chtěla poděkovat Ing. Lence Serafínové za cenné rady a své rodině za psychickou podporu.

Obsah:

1	Úvod.....	1
2	Daňový systém ČR.....	3
2.1	Funkce daní	4
2.2	Konstrukční prvky daně	4
2.3	Výběr daně	6
2.4	Správa daní.....	6
2.5	Klasifikace daní.....	10
2.6	Současná daňová soustava ČR	13
3	Charakteristika jednotlivých daní.....	14
3.1	Daně přímé	14
3.1.1	Daň z příjmů.....	14
3.1.1.1	Daň z příjmů fyzických osob	15
3.1.1.2	Daň z příjmů právnických osob	18
3.1.2	Daň z nemovitostí.....	18
3.1.3	Převodové daně	21
3.1.4	Silniční daň.....	22
3.2	Daně nepřímé	23
3.2.1	Daň z přidané hodnoty	23
3.2.2	Spotřební daně.....	24
3.2.3	Energetické daně	26
4	Daň z příjmů právnických osob	29
4.1	Zdaňovací období.....	30
4.2	Předmět daně	30
4.3	Osvobození od daně	31
4.4	Základ daně	31
4.4.1	Daňové výdaje.....	32
4.4.2	Nedaňové výdaje	32
4.5	Úpravy základu daně.....	33
4.6	Sazba daně.....	33
4.7	Sleva na dani	34
4.8	Zálohy.....	34
4.9	Daňové přiznání	35
4.9.1	Základní pravidla pro podání daňového přiznání.....	35
4.9.2	Tiskopis daňového přiznání k DPPO	36
4.9.3	Příklad	41
5	Závěr.....	45
	Seznam použité literatury	46
	Seznam zkratk	
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	

1 Úvod

Karel Engliš

Historie daní sahá až do starého Řecka a Říma. Příjmy panovníka, které měli charakter daní, byly pouze příležitostným zdrojem a to většinou v naturální podobě jako např. válečné kořisti. Z odvodů části výtěžků z půdy nebo živnostenských výrobků byly sestaveny v naturální podobě předchůdkyně daní ve starém Egyptě. Ve starém Řecku byla vybírána pozemková daň z výnosu z pozemku. Lidé museli také odvádět poplatek např. za držení dobytka, domovní poplatek, poplatek za otroka nebo jeho propuštění a také poplatek za narození syna.

Ve středověku začali vznikat další druhy daní, které již neměli podobu naturální nýbrž peněžní. Už v této době, na základě licence od panovníka, byla zavedena profese výběřčího daně.

Dnes jsou daně povinné, pravidelné, placené v peněžní formě a pro každou daň existuje zákon. Daně se již nevybírají za určitým účelem, ale slouží jako neúčelový zdroj krytí veřejných služeb.

V rámci vstupu České republiky do Evropské unie se daňové zákony musí mnohdy novelizovat, aby nebyly v rozporu s předpisy tohoto společenství.

Cílem práce je náhled do našeho současného daňového systému a stručná charakteristika jednotlivých daní podle platných předpisů pro rok 2011. V práci bude blíže specifikována daň z příjmů právnických osob.

První část bude zaměřena na daňový systém České republiky. Tento pojem bývá mnohdy významově chápán stejně jako daňová soustava. Ovšem některé literatury vysvětlují daňový systém jako pojem, který zahrnuje daňovou soustavou a ještě k tomu právní a organizační systém institucí zabezpečujících správu daní a postup jejich práce v souvislosti s výběrem, vymáháním a kontrolou daní. Bude přiblíženo, co pojem daňový systém zahrnuje.

Ve druhé části budou uvedeny základní prvky jednotlivých daní, což je většinou předmět daně, plátce nebo poplatník daně, osvobození od daně, základ daně, sazba daně, zdaňovací období, podání daňového přiznání a splatnost daně.

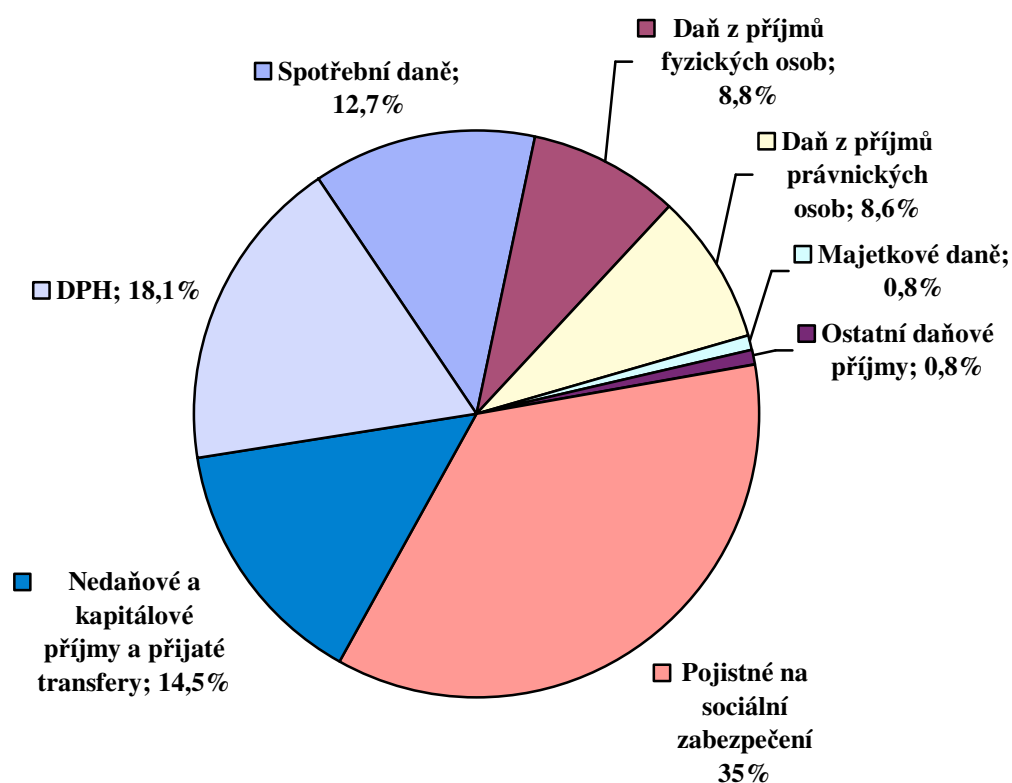
Třetí část bude věnována dani z příjmů právnických osob, kde budou specifikována pravidla tvorby základu daně, úpravy základu daně, výpočet daně, slevy na dani a také jakým způsobem se daň uhradí a jak se vypočítají a platí zálohy. V závěru této kapitoly bude uveden postup vyplnění daňového přiznání k této dani a praktický příklad na výpočet daně.

V bakalářské práci budou použity metody popisu, analýzy a srovnání.

2 Daňový systém ČR

Daně jsou kvantitativně nejvýznamnějšími veřejnými příjmy, nejsou však jediným druhem těchto příjmů. Veřejné rozpočty jsou tvořeny ještě poplatky a místními poplatky. K veřejným příjmům řadíme také povinné příspěvky do státních fondů. Veřejné rozpočty jsou doplňovány úvěrovými příjmy, především prostřednictvím emise státních cenných papírů.

Graf č. 2.1 Struktura celkových příjmů dosažených v roce 2009



Zdroj: Státní závěrečný účet za rok 2009 [online], 2010,[cit.2011-3-3]. Dostupný z WWW:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2009_C_pdf.pdf

Daň je definována jako nenávratná, neekvivalentní, povinná, zpravidla neúčelová, zákonem stanovená platba plynoucí do veřejného rozpočtu. Používá se především na úhradu veřejných statků, které se vyznačují tím, že je spotřebovávají všichni a je nemožné nebo velmi

složité v tom někomu zabránit (např. veřejné osvětlení). Daň se platí pravidelně (např. daň z nemovitosti) nebo jednorázově (např. daň dědická).

Nenávratná znamená, že zůstává státu a poplatník ji nedostane zpět. Tímto se daň liší od půjčky, při níž se majetek po určité době musí vrátit zpět věřiteli.

Neekvivalentní proto, že jednotlivce nespotřebuje veřejné statky ve stejné hodnotě jako díl, kterým se podílí na veřejných příjmech.

Povinná je z toho důvodu, že je vymezena zákonem, omezuje svobodu jednotlivce tím, že představuje krácení soukromého majetku.

Neúčelová, protože nevíme, jaká konkrétní veřejná potřeba z ní bude financována.

Zákonem stanovená platba znamená, že vychází z určité právní normy státu.

2.1 Funkce daní

Úloha zdanění vyplývá z hlavních ekonomických funkcí veřejného sektoru.

- **Fiskální funkce** – označuje se za nejdůležitější funkci daní, je historicky nejstarší a všechny tři níže uvedené funkce ji obsahují. Rozumí se jí získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů, z nichž jsou pak financovány veřejné výdaje.
- **Alokační funkce** – používá se, pokud trh selhává v oblasti alokace zdrojů. Příčiny selhání trhu jsou existence veřejných statků, statků pod ochranou, externalit a nedokonalá konkurence.
- **Redistribuční funkce** – jelikož lidé nepovažují za spravedlivé rozdělení důchodů ve společnosti je jejím úkolem přerozdělit důchod tak, aby nevedl k obrovským rozdílům mezi bohatstvím a chudobou.
- **Stabilizační funkce** - znamená zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice v zájmu zajištění zaměstnanosti a cenové stability.

2.2 Konstrukční prvky daně

Základní prvky daně, ze kterých se určuje daňová povinnost, jsou:

- daňový subjekt,
- předmět daně,
- osvobození od daně,
- základ daně a zdaňovací období,

- odpočty od základu daně,
- sazba daně,
- slevy na dani.

Daňový subjekt je osoba, která je povinna daně platit, odvádět a strpět. Daňové subjekty dělíme z daňového hlediska na dvě skupiny: poplatníky daně a plátce daně.

Poplatník je osoba, která nese daňové břemeno a daň odvádí, tzn. že jeho příjem nebo majetek je podroben dani a jeho upotřebitelný důchod se tak výběrem daně krátí. Není to však pravidlem.

Plátce je ten, kdo je povinen odvést vybranou daň od jiných subjektů do veřejného rozpočtu z pověření státu. Nepředpokládá se, že nese daňové břemeno. Plátce vybírá daně ze spotřeby, u které je poplatníkem spotřebitel.

Předmětem neboli objektem daně je veličina, ze které se daň vybírá. Objektem zdanění může být: hlava, majetek, spotřeba, důchod.

Nejstarší ovšem téměř nepoužívané jsou daně z hlavy, u níž je předmětem zdanění osoba. Můžeme je nazvat také paušální daní. V České republice můžeme k této dani přirovnat místní poplatek za svážení komunálních odpadů stanovený obcí na jednoho občana.

Daně z majetku jsou vybírány např. z nemovitostí.

Daně ze spotřeby se zahrnují do ceny zboží, případně služeb. Patří mezi ně i ekologické daně, které se vybírají proto, aby znevýhodnili spotřebu výrobků zatěžujících životní prostředí, a daně z užívání, kterou je např. daň silniční.

Daní z důchodu jsou daně z příjmů, neboli důchodové daně.

Osvobození od daně je část předmětu daně, která se podle zákona nezahrnuje do daňového základu. Osvobození je buď úplné, jestliže jsou splněny všechny zákonné podmínky, nebo částečné.

„Základ daně je předmět daně vyjádřený v měřitelných jednotkách (kus, m², t, hl, apod.) nebo v korunách a upravený podle zákonných pravidel.“¹

Zdaňovacím obdobím je určitý časový interval, za který se daň stanovuje a vybírá. Např. kalendářní rok, kalendářní měsíc, kalendářní čtvrtletí.

Odpočty od daně jsou standardní a nestandardní. Standardní zohledňují sociální postavení

¹ VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. 10. vyd. Praha: VOX, 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9., str. 19

poplatníka při splnění podmínek, na které se uplatnění odpočtu váže a snižují základ daně o zákonem stanovenou pevnou částku. „*Nestandardní odpočty jsou položky, které lze odečíst od základu daně v prokazatelně vynaložené výši. Např. dary na veřejně prospěšné účely, úroky z úvěrů na bytovou potřebu.*“²

Sazba daně je uvedena v příslušném daňovém zákoně. Podle sazby daně se z upraveného základu daně stanoví základní částka daně.

Slevy na dani se odečítají od základní částky daně při splnění stanovených zákonných podmínek.

2.3 Výběr daně

Daňový subjekt má podle zákona povinnost si výši daňové povinnosti sám vypočítat. Prostřednictvím formulářů – daňových přiznání, musí daňový subjekt uvést správci daně skutečnosti nutné pro vyměření daně v zákonem stanoveném termínu a ve lhůtě splatnosti odvést daň podle předepsaného způsobu.

Daňové přiznání musí subjekt podat za každé zdaňovací období, kromě daňového přiznání k dani z nemovitosti.

V průběhu zdaňovacího období se platí záloha na daň, zejména u daní z příjmů. Zálohy na daň se vypočítávají z předchozí daňové povinnosti nebo z předpokládané výše ve zdaňovacím období. Na konci zdaňovacího období se daňová povinnost sníží o odvedené zálohy. Je-li daňová povinnost vyšší než souhrn odvedených záloh, je daňový subjekt povinen uhradit nedoplatek daně. Pokud je to naopak, že je daňová povinnost nižší než zálohy, vzniká přeplatek na dani.

2.4 Správa daní

Od roku 2011 je zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků nahrazen zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád. Tento zákon upravuje postup jednání subjektů při daňovém řízení.

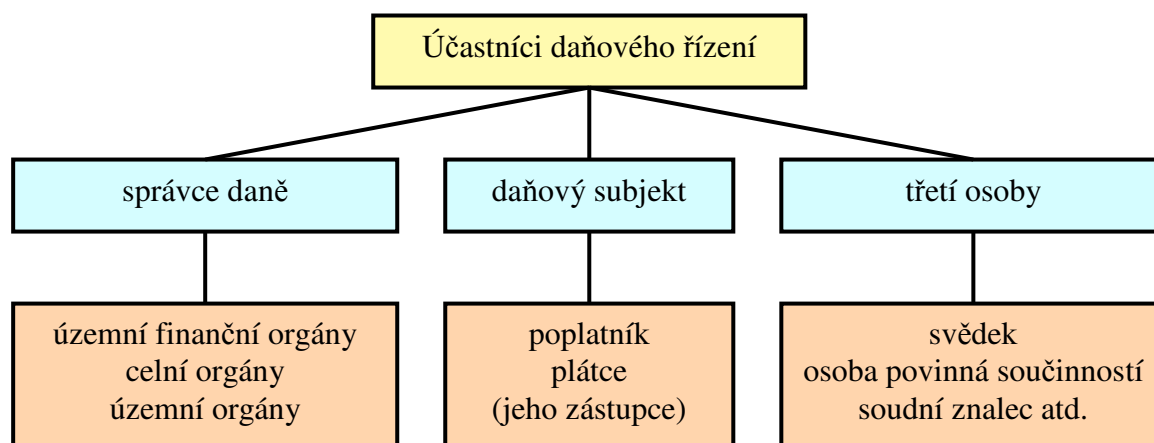
Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

² VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. 10. vyd. Praha: VOX, 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9., str. 21

Správcem daně je:

- finanční úřad
- celní úřad – spotřební daň, daně z energií, cla a část daně z přidané hodnoty
- územní samosprávních celky – spravují místní poplatky
- finanční ředitelství
- ministerstvo financí

Schéma č. 2.1 Osoby, které se účastní na správě daní



Zdroj: VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. 10. vyd. Praha: VOX, 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9., str. 62

Základní zásady, kterými se řídí účastníci při správě daní:

- Zásada zákonnosti – správce daně jedná v souladu se zákony a jinými právními předpisy, nesmí zneužívat svého postavení.
- Zásada hospodárnosti – správce daně vyžaduje od daňového subjektu při plnění povinností jen takové prostředky, které ho co nejméně zatěžují a zároveň umožňují dosažení cíle daňového řízení.
- Zásada součinnosti – osoby, které se účastní na daňovém řízení spolu vzájemně spolupracují.
- Zásada rovnosti stran – daňové subjekty mají před správcem daně stejná práva a povinnosti.

- Zásada vstřícnosti – správce daně má povinnost vycházet podle možností daňovým subjektům vstříc a úřední osoby se při správě daní musí vyvarovat nezdvořilostí.
- Zásada volného hodnocení důkazů – správce daně hodnotí důkazy podle svého uvážení. Důkazy posuzuje samostatně i v jejich vzájemné souvislosti.
- Zásada neveřejnosti – jednání při správě daní je vždy neveřejné.
- Zásada mlčenlivosti – všechny osoby zúčastněné na daňovém řízení mají povinnost zachovávat mlčenlivost, kromě daňového subjektu, kterého se daňové řízení týká.
- Zásada skutečného obsahu věci – při správě daní se vychází ze skutečného obsahu právního úkonu a jiných rozhodných skutečností důležitých pro daňové řízení.

Daňové řízení

Daňový subjekt podá příslušnému správci daně přihlášku k registraci, řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení na tiskopise vydaném Ministerstvem financí. Případné vady podání musí být odstraněny ve stanovené lhůtě. Pak se na podání pohlíží jako by bylo provedeno řádně a včas.

Jednácím jazykem při daňovém řízení a jazykem, ve kterém se vyhotovují písemnosti, je český jazyk. Písemnosti, které nejsou vyhotovené v českém jazyce, musí být předloženy v originálním znění a ve znění přeloženém do českého jazyka. Kdo úřední jazyk neovládá má právo na tlumočníka na své vlastní náklady.

Správce daně dohlíží na plnění povinností daňových subjektů při správě daní prostřednictvím vyhledávání důkazních prostředků. V rámci místního šetření vyhledává správce daně důkazní prostředky u daňových subjektů, kterých se daňové řízení týká. Daňové subjekty mají povinnost poskytnout úřední osobě, provádějící místní šetření, přiměřenou součinnost.

Daňové řízení je zahájeno dnem, kdy správci daně došlo první podání zúčastněnou osobou nebo dnem, kdy správce daně oznámil zúčastněné osobě zahájení řízení.

Daňový subjekt má povinnost vést evidenci plateb v hotovosti, pokud je už nezaznamenává v jiné evidenci stanovené zákonem.

Náklady na řízení nese správce daně, kromě nákladů na vymáhání nedoplatků a nákladů, které vznikly daňovému subjektu při správě daní.

Průběh daňového řízení

1. Registrační povinnost – daňový subjekt má povinnost do 30 od obdržení povolení nebo oprávnění vykonávat podnikatelskou činnost, podat přihlášku k registraci místně

příslušnému správci daně. Jestliže dojde ke změně údajů uvedených při registraci, má daňový subjekt povinnost to do 15 dnů oznámit správci daně. Registrační povinnost nevzniká pokud daňovému subjektu vznikla jen jednorázová nebo nahodilá daňová povinnost, předmětem daně je pouze nemovitost, nebo je to poplatník, který platí daň nepřímo prostřednictvím plátce daně. Po zaregistrování přidělí správce daně daňovému subjektu identifikační číslo, které tvoří kód „CZ“ a identifikátor. Identifikátorem u fyzické osoby může být rodné číslo a u právnické osoby identifikační číslo.

2. Nalézací řízení – má dvě části:

- Vyměřovací řízení – daňový subjekt je povinen podat řádné daňové přiznání, daň sám vypočítat a uvést i další údaje rozhodně pro vyměření daně. Za zdaňovací období, které trvá nejméně 12 měsíců se podává daňové přiznání do 3 měsíců po uplynutí tohoto období. Pokud má daňový subjekt ze zákona povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jeho daňové přiznání zpracovává a podává poradce, kterému byla udělena plná moc a kterou tento poradce uplatnil u správce daně před vypršením tříměsíční lhůty, prodlužuje se lhůta pro podání daňového přiznání nejpozději do 6 měsíců po skončení zdaňovacího období. Daňový subjekt má povinnost podat daňové přiznání do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období, v případě že je zdaňovací období kratší než 12 měsíců. Záloha na daň se zaokrouhluje na celé stokoruny nahoru. Daň se zaokrouhluje na celé koruny nahoru a je splatná v poslední den této lhůty.
- Doměřovací řízení – daňový subjekt je povinen podat dodatečné daňové přiznání do konce měsíce následujícím po měsíci, ve kterém zjistil, že daňová povinnost má být vyšší než poslední daň. A je také oprávněn podat toto přiznání, jestliže zjistil, že daň byla nesprávně stanovena a je tedy nižší než poslední známá daň.

3. Placení daní

- Evidence daní – správce daně eviduje splnění povinností jednotlivých daňových subjektů za každý druh daně na osobních daňových účtech. Podle zákona existuje pořadí úhrady daně při úhradě splatných daňových pohledávek takto: nedoplatky na dani a splatná daň, nedoplatky na příslušenství daně, vymáhané nedoplatky na dani, vymáhané nedoplatky na příslušenství daně. Nedoplatek daně je neuhrazená částka daně a neuhrazené

příslušenství daně po lhůtě splatnosti stanovené zákonem. Přeplatek vzniká pokud je výsledná daňová povinnost nižší než celkový úhrn zaplacených záloh na daň.

- Vybírání daní – daň je uhrazena v české měně příslušnému správci daně. Musí být uvedeno, na kterou daň je platba určena. Daň je možné platit bezhotovostním převodem z bankovního účtu na účet správce daně, v hotovosti, kolkovými známkami (pouze pokud tak stanoví zákon) a přepлатkem na jiné dani. Za den platby daně u bezhotovostního převodu z účtu a poštovním poukazem je den, kdy byla částka připsána na účet správce daně a u hotovostní platby se za tento den považuje den, kdy platbu převzala úřední osoba pověřená správcem daně. Daň je možné zajistit prostřednictvím placení záloh, před vyměřením daně. Tuto povinnost stanoví zákon.
- Vymáhání daní - „*Správce daně může vymáhat nedoplatek daňovou exekucí nebo zabezpečit vymáhání nedoplatku prostřednictvím soudu nebo soudního exekutora, popřípadě jej uplatnit v insolvenčním řízení nebo přihlásit jej do veřejné dražby. Správce daně zvolí způsob vymáhání nedoplatku tak, aby výše nákladů spojených s vymáháním, které bude daňový subjekt povinen uhradit, nebyla ve zjevném nepoměru k výši nedoplatku.*“³

2.5 Klasifikace daní

Daně můžeme třídit podle různých hledisek:

- Podle vazby na důchod poplatníka – nejzákladnější rozlišení daní
 - Přímé daně – poplatník je platí ze svého příjmu a nemůže je přenést na jiný subjekt. Jsou to např. důchodové daně, majetkové daně a dříve také daně z hlavy.
 - Nepřímé daně – mnohdy si ani běžný občan neuvědomí, že daň platí. Daň je zahrnuta v ceně zboží či služeb ve stejné výši pro všechny subjekty s nízkými i vysokými příjmy. Nezohledňuje finanční situaci subjektu. Patří sem daň ze spotřeby a obrátů, daň z přidané hodnoty a cla.

Zde rozlišujeme dva subjekty:

³ RYLOVÁ Z., TUNKROVÁ Z., KRŮČEK Z., ŠULC I.; Daňové zákony 2011 s komentářem změn. 1. vyd.

Brno: Computer Press, a.s. 2010. 248 s. ISBN 978-80-251-3388-0., str. 237

- Plátce – odvádí daň finančnímu úřadu. Neplatí ji z vlastního důchodu, ale daň přenáší na jiný subjekt prostřednictvím zvýšení ceny.
- Poplatník – daň fakticky platí.
- Důchodové daně – odvádí se z různých druhů příjmů (mzda, úrok, hospodářský výsledek).
- Podle objektu, na něž jsou uloženy
 - Spotřební daně – daň z přidané hodnoty, daně z určitých druhů zboží (např. z piva, ze zemního plynu, z elektřiny apod.).
 - Majetkové daně – jejich předmětem jsou nemovitosti i movitý majetek
 - Daně z hlavy – je uložena každému poplatníkovi ve stejné výši bez ohledu na jeho příjem. V současnosti se vyskytuje jen výjimečně, avšak v historii byla velmi častá.
 - Výnosové daně – placená podnikajícími subjekty, zdanění určitého typu výnosu např. výnos ze zemědělské usedlosti, ze živnosti atd.
- Podle veličiny, z níž se daň platí
 - Kapitálové daně – objektem daně je stav majetku k určitému okamžiku, platí se ze zásoby kapitálu neboli stavové veličiny, může jí být množství zboží na skladě, množství peněz na účtu, stav nemovitého majetku.
 - Běžné daně – objektem daně je tok neboli přesun majetku za časový úsek (rok, měsíc, čtvrtletí). Tokovou veličinou je důchod, produkt, přidaná hodnota atd. Patří sem i daně z kapitálových výnosů.
- Podle adresnosti
 - Osobní – vztahují se na konkrétního poplatníka, berou v úvahu jeho platební schopnost. Jsou to daně důchodové, které platí fyzické osoby.
 - In rem – z latiny „na věc“, nezohledňují platební schopnost poplatníka. Patří sem daně z přidané hodnoty, spotřební daně, majetkové daně, výnosové daně.
- Podle druhu sazby
 - Daně stanovené bez vztahu ke zdaňovanému základu – subjekty platí daň jenom proto, že existují. Jsou to daně paušální a z hlavy.

- Specifické daně – říká se jim také jednotkové a určují se podle množství jednotek daňového základu. Daně spotřební, pozemková a domovní, které se stanovují na základě rozlohy pozemku a výměry podlahové plochy.

- Daně ad valorem – latinsky „ad valorem“ = „k hodnotě“.

To je daň z přidané hodnoty, daň obrátová, daň důchodová a výnosová, které se určují podle ceny zdaňovaného základu.

➤ Podle daňového určení – do kterého rozpočtu plynou

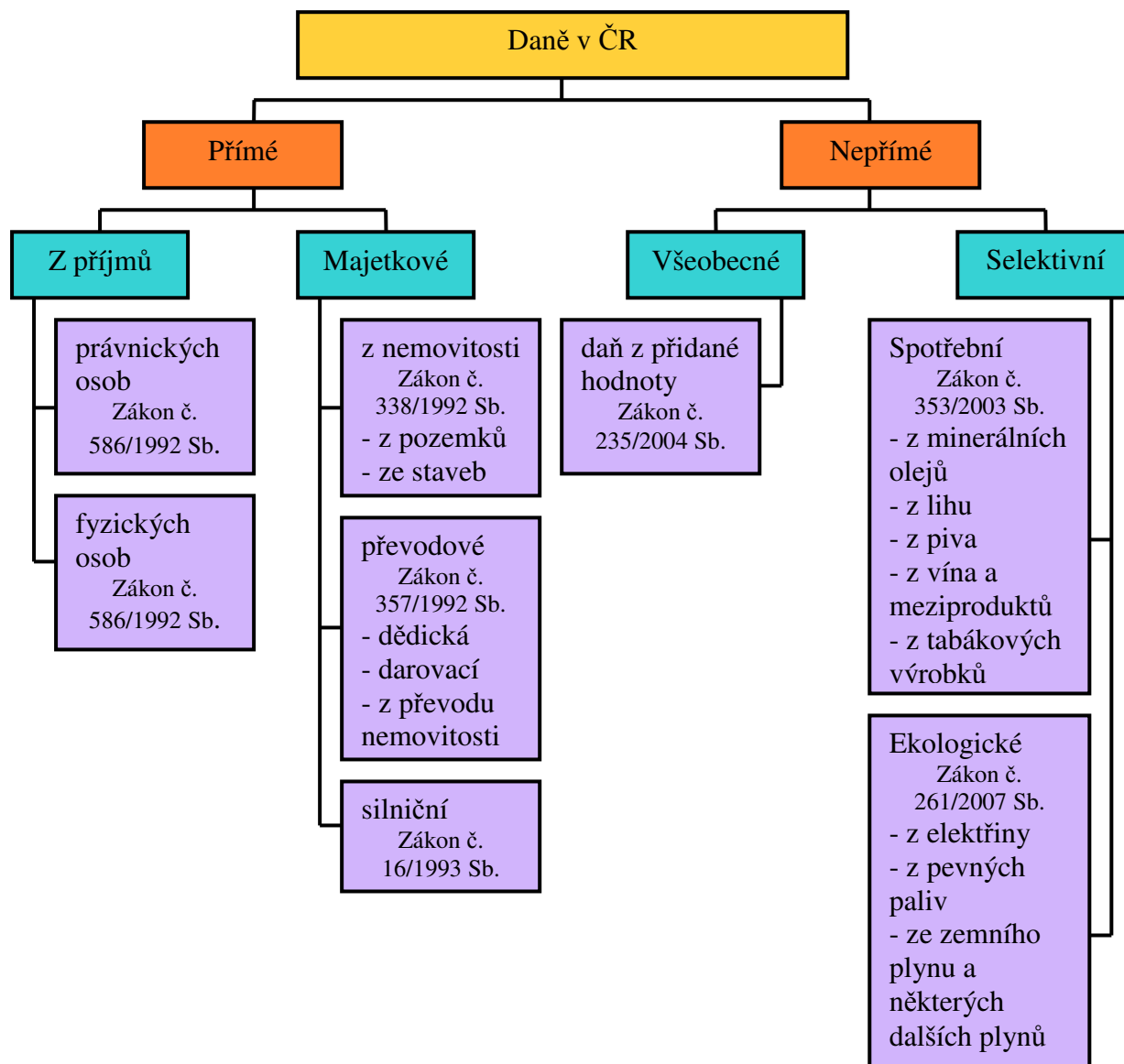
- Státní daně (ve federálních státech - federální daně)
- Municipální daně – daně obcí a měst
- Daně vyšších územněsprávních celků – např. daně jednotlivých států federace v USA
- Svěřené daně – to jsou daně platné po celém státě, které plynou do nižších úrovní vládních rozpočtů.

➤ Institucionální třídění – slouží pro srovnání a řízení daní, provádějí ho různé národní a mezinárodní instituce. Nejvýznamnější jsou klasifikace OECD nebo Mezinárodního měnového fondu a Statistika národních účtů OSN. V České republice se třídí daně podle bilance příjmů a výdajů státního rozpočtu.

Poznámka: OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) = organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

2.6 Současná daňová soustava ČR

Schéma č. 2.2

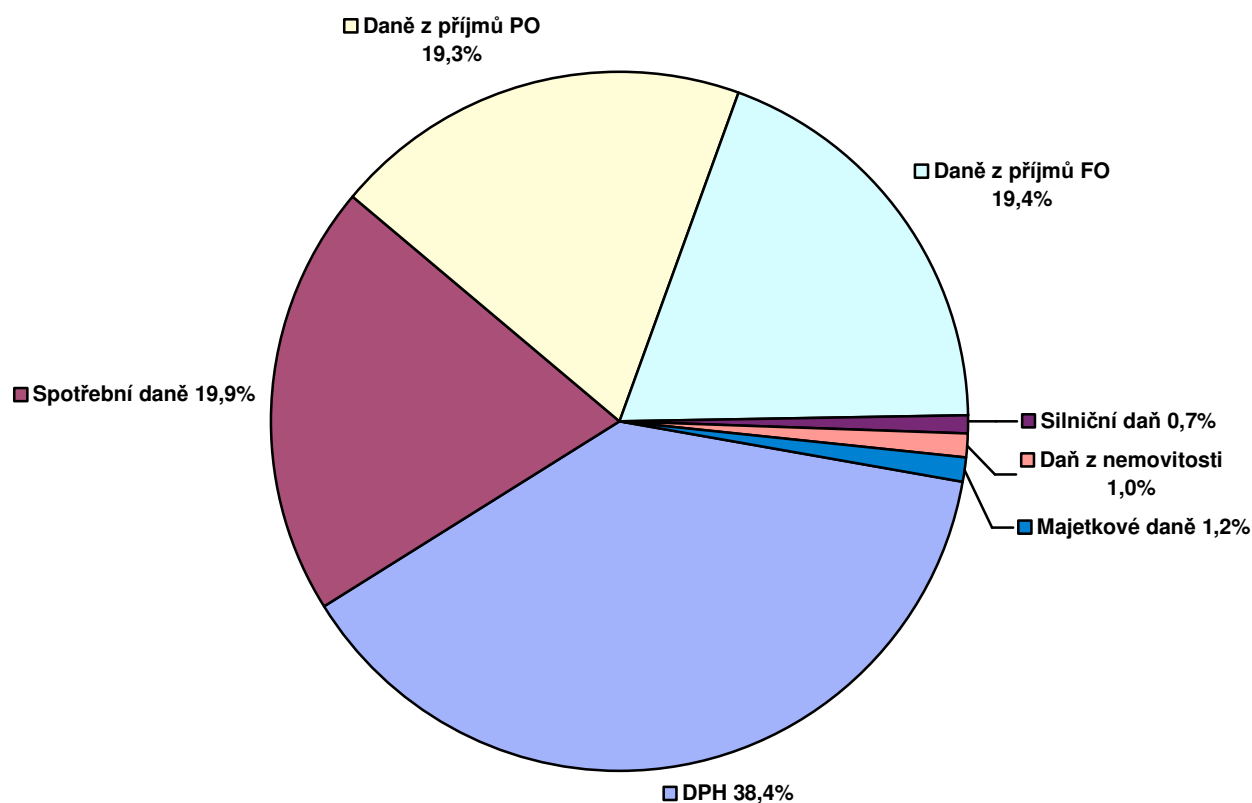


Zdroj: FOJTÍKOVÁ, J.; *Daňový systém*. 2., přepracované vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008. 135s. ISBN 978-80-210-4687-0.

3 Charakteristika jednotlivých daní

Podíl jednotlivých daní na celkových příjmech daní za rok 2009 je zřejmá z následujícího grafu:

Graf č. 3.2 Struktura jednotlivých daní



Zdroj: vlastní zpracování dle státního závěrečného účtu za rok 2009 zpracovaného MF ČR

3.1 Daně přímé

3.1.1 Daň z příjmů

Daně z příjmů se dělí na daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) a jsou uvedeny v jednom zákoně, který upravuje každou daň zvlášť a dále společná, zvláštní, přechodná a závěrečná ustanovení těchto dvou daní.

3.1.1.1 Daň z příjmů fyzických osob

Jedná se o osobní daň a jde o jeden z nejdůležitějších zdrojů příjmů státního rozpočtu České republiky. **Zdaňovacím obdobím** je kalendářní rok.

Poplatníky jsou fyzické osoby, které mají bydliště na území České republiky nebo se zde obvykle zdržují, tzn. že zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce a nazýváme je daňovými rezidenty. Daňová povinnost se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů v České republice, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů na území jiných států.

V případě, že poplatníci nesplňují výše uvedenou podmínku, vztahuje se daňová povinnost pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky. Tyto poplatníky nazýváme daňovými nerezidenty.

Předmětem daně jsou:

- příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (§ 6)
- příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7)
- příjmy kapitálového majetku (§ 8)
- příjmy z pronájmu (§ 9)
- ostatní příjmy (§ 10).

Od daně je **osvobozena** řada příjmů, které jsou předmětem daně. Např. některé příjmy z prodeje majetku, náhrady škod, plnění z pojištění majetku, některé výhry, sociální příjmy, dotace.

Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Pokud poplatníkovi ve zdaňovacím období plynou souběžně dva nebo více druhů příjmů je základem daně součet dílčích základů daně podle § 6 - § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Sazba daně ze základu daně sníženého o nezdanitelnou část základu daně a o odčitatelné položky, zaokrouhlená na celé sto korun dolů činí 15%.

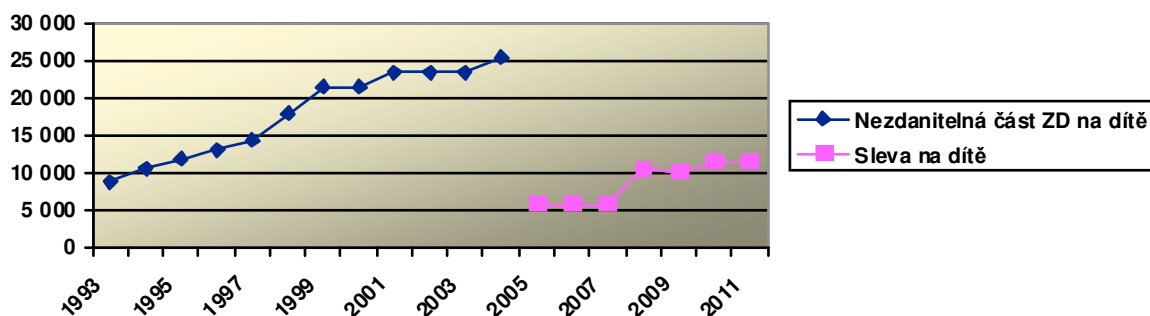
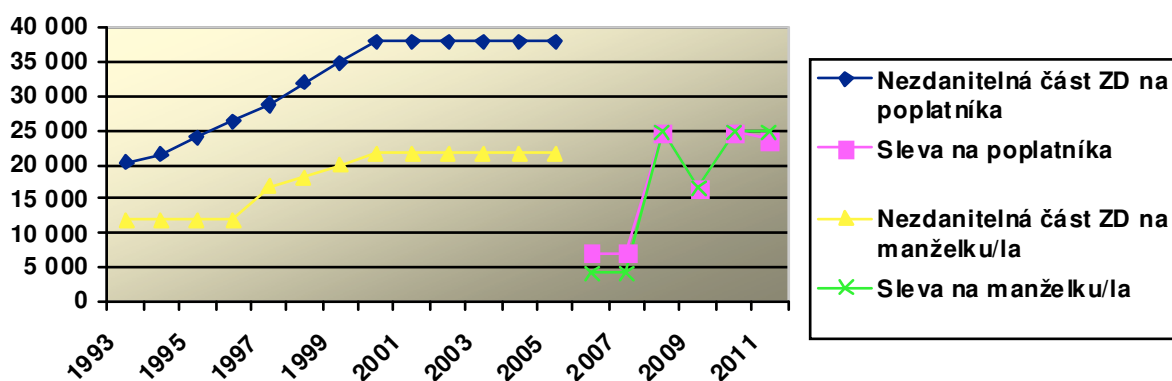
Zákon umožňuje uplatnit slevy na dani, které vypočtenou daň snižují např. o:

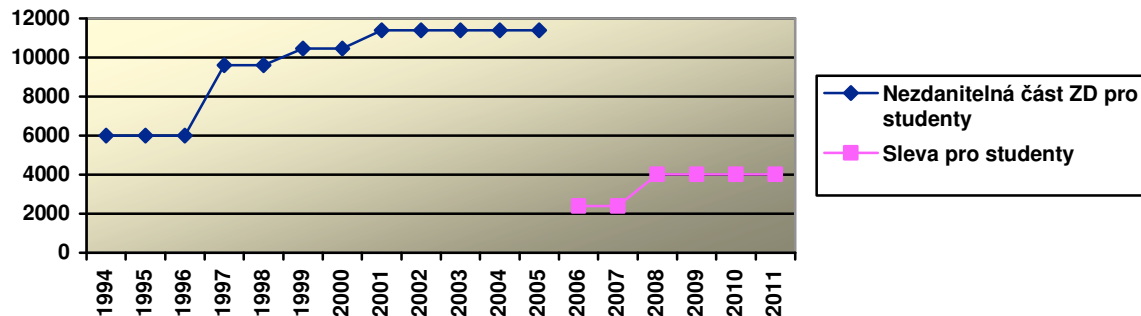
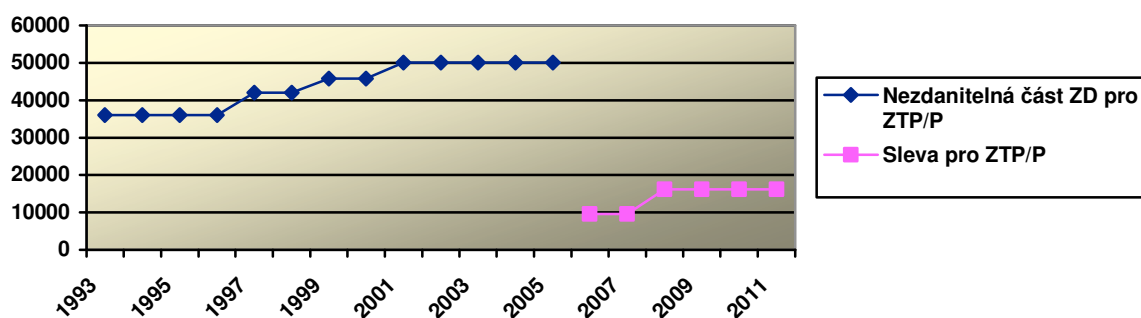
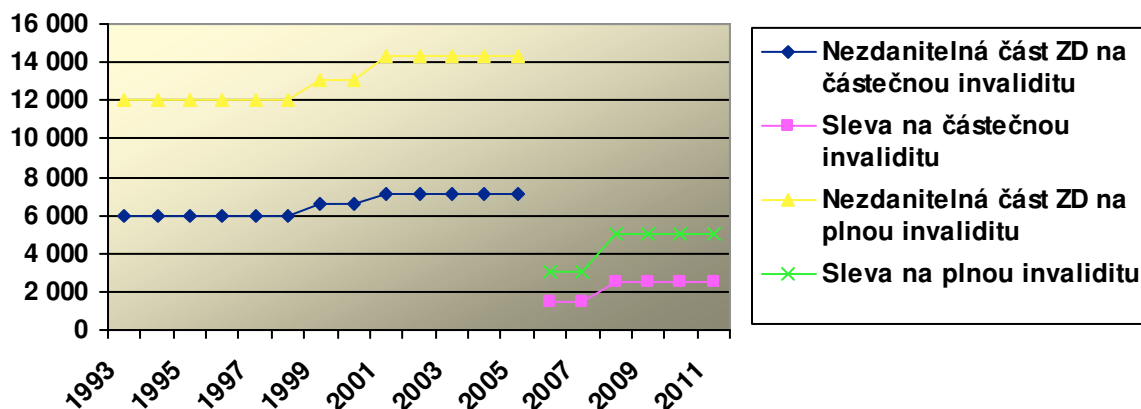
- 23 640 Kč na poplatníka,
- 24 840 Kč na manželku (manžela), která žije s poplatníkem ve společné domácnosti a nemá vlastní příjem přesahující za zdaňovací období 68 000 Kč. Je-li manželka v invalidním důchodě pro invaliditu III. stupně, nebo je držitelkou průkazu ZTP/P, zvyšuje se částka 24 840 Kč na dvojnásobek,

- 2 520 Kč, je-li poplatník v invalidním důchodu I. nebo II. stupně a pobírá invalidní důchod,
- 5 040 Kč u poplatníka pobírajícího invalidní důchod pro invaliditu III. stupně,
- 16 140 Kč, je-li poplatník držitelem průkazu ZTP/P,
- 4 020 Kč u poplatníka soustavně se připravujícího na budoucí povolání studiem do dovršení věku 26 let nebo do 28 let v případě studia prezenční formy v doktorském studijním programu.
- Poplatník má nárok na daňové zvýhodnění na dítě žijící s ním v domácnosti ve výši 11 604 Kč ročně. Toto může uplatnit formou slevy na dani, daňového bonusu nebo kombinací obou forem.

Pro představu chci uvést vývoj těchto nejdůležitějších daňových úlev a slev na dani v letech 1993 – 2011.

Graf č. 3.3 – 3.7 Vývoj nezdanitelné části základu daně a slevy na dani





Zdroj: ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8., str. 150

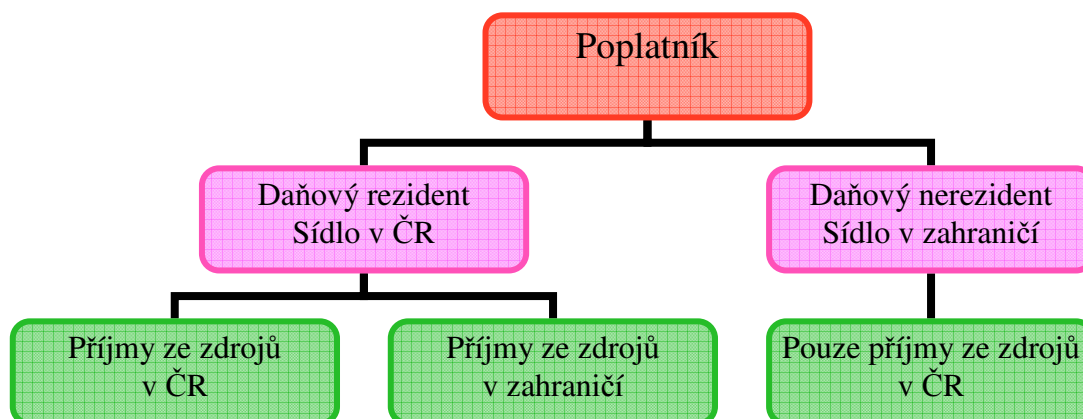
Daňové přiznání se podává do 31. března následujícího kalendářního roku. V případě, že daňové přiznání zpracovává a podává daňový poradce, kterému je přidělena a u správce daně uplatněna příslušná plná moc před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání, podává se daňové přiznání nejpozději do konce šestého měsíce po uplynutí zdaňovacího období. Na daň z příjmů ze závislé činnosti se vybírají zálohy na daň prostřednictvím zaměstnavatele formou srážek z měsíční mzdy.

3.1.1.2 Daň z příjmů právnických osob

Poplatníkem daně jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami a organizační složky státu. Poplatníky DPPO jsou tedy obecně sdružení fyzických nebo právnických osob (např. akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti, veřejné obchodní společnosti), účelová sdružení majetku (např. družstva), jednotky územní samosprávy a jiné subjekty. Od daně je zcela osvobozena ústřední banka České republiky a veřejná nezisková ústavní zdravotnická zařízení.

Daňová povinnost se dále rozlišuje podle toho, kde má poplatník sídlo (viz schéma č. 4.3)

Schéma č. 3.3 Povinnost odvést daň podle sídla



Zdroj: vlastní zpracování podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Této dani se budu podrobněji věnovat ve 4. kapitole.

3.1.2 Daň z nemovitostí

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Daň se vyměřuje podle stavu k 1. lednu za rok, za který je daň vyměřována. Lze ji stanovit platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem nebo hromadným předpisným seznamem. Pokud se změní skutečnosti rozhodné pro daň během zdaňovacího období, tak se k tomu nepřihlíží. Daňové přiznání se podává do 31. ledna.

Na daň z nemovitosti je v zákoně uvedena řada osvobození, slev a přírážek.

Obec může obecně závaznou vyhláškou stanovit místní koeficient ve výši 2, 3, 4 nebo 5, který se vynásobí daň za jednotlivé druhy pozemků, staveb, bytů a samostatných nebytových prostorů. Výjimku tvoří pozemky orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů, na které se místní koeficient nevztahuje.

Daň z nemovitosti se dělí na daň z pozemků a daň ze staveb.

Daň z pozemků

Předmětem daně jsou pozemky v České republice vedené v katastru nemovitostí.

Pozemek, který je označen číslem, se nazývá parcelou.

Poplatníkem je fyzická nebo právnická osoba, která pozemek vlastní a to i zpravidla, když jde o pronajatý pozemek. Pokud vlastní pozemek více osob, platí daň společně a nerozdílně. Poplatníkem může být také uživatel pozemku a to v případě, kdy není znám vlastník pozemku.

Základem daně u orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů je cena půdy. Zjistíme ji tak, že vynásobíme výměru pozemku v m² průměrnou cenou půdy na 1 m² stanovenou vyhláškou ministerstva zemědělství.

U hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb je základem daně cena pozemku podle platných cenových předpisů k 1. lednu zdaňovacího období nebo skutečná výměra pozemků v m² násobená částkou 3,80 Kč.

U ostatních pozemků je základem daně skutečná výměra pozemku v m² zjištěná k 1. lednu zdaňovacího období.

Sazba daně je u pozemků:

- orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů 0,75 %,
- trvalých travních porostů, hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb 0,25 %.
- U ostatních pozemků činí za každý 1 m² u
 - zastavěných ploch a nádvoří 0,20 Kč,
 - stavebních pozemků 2,00 Kč,
 - ostatních ploch, pokud jsou předmětem daně 0,20 Kč.

U stavebních pozemků se základní sazba daně ještě násobí koeficientem podle počtu obyvatel.

Daň ze staveb

Předmětem daně jsou stavby, pro které byl vydán kolaudační souhlas, byty a nebytové prostory evidované v katastru nemovitostí. Výjimkou jsou např. stavby sloužící veřejné dopravě, přehrady, stavby rozvodů energií.

Poplatníkem daně je vlastník stavby, bytu nebo samostatného nebytového prostoru.

Základem daně u staveb je zastavěná plocha, což je výměra půdorysu nadzemní části stavby v m². Základem daně u bytů a samostatného nebytového prostoru je výměra podlahové plochy bytu v m² nebo výměra podlahové plochy samostatného nebytového prostoru v m² vynásobená koeficientem 1,20.

Základní **sazba daně** činí za 1 m² u:

- obytných domů 2 Kč; u ostatních staveb tvořících příslušenství k obytným domům z výměry přesahující 16 m² zastavěné plochy 2 Kč,
- staveb pro individuální rekreaci a rodinných domů využívaných pro individuální rekreaci 6 Kč a u staveb, které plní doplňkovou funkci k těmto stavbám 2 Kč,
- garáží, které jsou vystavěny odděleně od obytných domů 8 Kč,
- staveb a samostatných nebytových prostorů používaných pro podnikatelskou činnost,
 - sloužících pro zemědělskou prvovýrobu, pro lesní a vodní hospodářství 2 Kč,
 - sloužících pro průmysl, stavebnictví, dopravu, energetiku a ostatní zemědělskou výrobu 10 Kč,
 - pro ostatní podnikatelskou činnost 10 Kč,
- ostatních staveb 6 Kč,
- bytů a ostatních samostatných nebytových prostorů 2 Kč.

Základní sazba daně se dále navyšuje o 0,75 Kč za každé další nadzemní podlaží, které přesahuje dvě třetiny zastavěné plochy. Za první nadzemní podlaží zákon považuje každé podlaží, které je do 0,80 m pod nejnižším bodem přilehlého terénu. Dále se sazba daně násobí koeficientem podle počtu obyvatel a koeficientem 1,5, který může stanovit obec obecně závaznou vyhláškou v celé obci u všech staveb kromě obytných domů, ostatních staveb a bytů a samostatných nebytových prostorů. U staveb určených pro individuální rekreaci a rodinných domů sloužících pro individuální rekreaci a staveb, které plní doplňkovou funkci k těmto stavbám s výjimkou garáží se sazba daně násobí ještě koeficientem 2,0, pokud se tyto stavby nacházejí v národních parcích nebo v zónách I. chráněných krajinných oblastí.

3.1.3 Převodové daně

Patří sem daně dědická, darovací a daň z převodu nemovitostí, které jsou uvedeny samostatně v jednom zákoně a zároveň mají také společná ustanovení. Pro výpočty těchto daní se osoby rozdělují do tří skupin podle vztahu poplatníka k zůstaviteli, dárci nebo obdarovanému a nabyvateli nebo převodci. Do I. skupiny patří příbuzní v řadě přímé a manželé. Do II. skupiny příbuzní v řadě pobočné (sourozenci, synovci, neteře, strýcové, tety) a manželé dětí, děti manžela, rodiče manžela, osoby, které s nabyvatelem, dárcem nebo zůstavitelem žili nejméně po dobu jednoho roku před převodem nebo smrtí zůstavitele ve společné domácnosti. A do III. skupiny patří ostatní fyzické a právnické osoby. Základ daně zaokrouhlujeme na celé stokoruny nahoru. Poplatník je povinen podat přiznání k dani dědické a k dani darovací do 30 dnů, ode dne, kdy vznikly rozhodné skutečnosti pro přiznání daně. V zákoně je také uvedena celá řada osvobození od těchto daní.

- **Daň darovací** - Předmětem daně je majetek nabytý darováním, kdy majetkem jsou nemovitosti, movitý majetek a jiný majetkový prospěch. Předmětem daně nejsou převody majetku na základě povinnosti stanovené právním předpisem, důchody, bezúplatná nabytí majetku, dotace, příspěvky a podpory z rozpočtů, prostředky od pojišťoven na prevenci a zábranná opatření a prostředky z rozpočtu Evropské unie nebo z Národního fondu. Poplatníkem této daně je nabyvatel. Základem daně je cena majetku nabytá darováním a snížená o dluhy a cenu jiných povinností vázících se k tomuto majetku, cenu majetku osvobozeného od daně darovací. V případě, že se jedná o movité věci darované a přivezené z ciziny, tak se základ daně snižuje o clo a daň zaplacenou při dovozu. Od daně jsou osvobozeny osoby zařazené v I. a II. skupině. Sazby daně u osob zařazených ve III. skupině jsem uvedla v příloze č. 1.
- **Daň dědická** - Předmětem daně je majetek nabytý děděním ze závěti nebo ze zákona. Majetkem u daně dědické jsou nemovitosti a movitý majetek. Poplatníkem daně je dědic nabývající dědictví. Základem daně je cena majetku získaná dědictvím a snížená o dluhy zůstavitele, cenu majetku osvobozeného od daně dědické, náklady spojené s pohřbem, odměnu a výdaje notáře a dědickou dávku zaplacenou jinému státu z dědění majetku v cizině. Stejně jako u daně darovací jsou od daně osvobozeny osoby zařazené do I. a II. skupiny. Sazby poplatníků zařazených ve III. skupině jsou totožné se sazbami daně darovací. Ovšem zde se ještě vypočtená daň vynásobí koeficientem 0,5.
- **Daň z převodu nemovitostí** - Za základ daně se považuje prodej nemovitosti. Pokud se nemovitosti vyměňují, vybírá se daň z převodu té nemovitosti, z které je daň z převodu

vyšší. Poplatník se určuje podle způsobu provedení převodu k vlastnictví k nemovitosti. Je jím buď prodávající, nebo-li převodce, a nabyvatel je ručitelem. V případě že jde o vyvlastnění, vydržení, nabytí nemovitosti při výkonu rozhodnutí, v insolvenčním řízení po rozhodnutí o úpadku nebo nabytí nemovitosti na základě smlouvy o zajišťovacím převodu práva je poplatníkem nabyvatel. Jestliže jde o výměnu nemovitostí, pak jsou převodce i nabyvatel poplatníky a platí daň společně a nerozdílně. U daně z převodu nemovitostí je základem daně cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku platná v den nabytí nemovitosti. Může se také stát, že základem daně bude cena sjednaná a to v případě, pokud bude tato cena vyšší než cena zjištěná. Sazba daně je 3 % ze základu daně nezávisle na tom, do jaké skupiny je osoba, která podává daňové přiznání, zařazená. Poplatník je povinen podat daňové přiznání nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž vznikly skutečnosti rozhodné pro přiznání daně.

3.1.4 Silniční daň

Zdaňovacím obdobím u silniční daně je kalendářní rok.

Předmětem této daně jsou silniční motorová vozidla a přípojná vozidla, která jsou provozována a registrována v České republice a jsou používána k podnikání nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti. Vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny, která jsou určena pouze k přepravě nákladů a také registrovaná v České republice jsou předmětem daně vždy, i když nejsou používána k podnikání.

Od daně jsou **osvobozeny** vozidla s méně než čtyřmi koly; je-li zaručena vzájemnost, tak i vozidla diplomatických misí a konzulárních úřadů, dále mezi osvobozené patří vozidla linkové osobní vnitrostátní přepravy, vozidla provozována ozbrojenými silami, civilní obranou, vozidla zabezpečující sjízdnost a schůdnost pozemních komunikací a vozidla, která jsou vybavena zvláštním výstražným zvukovým a modrým světelným zařízením uvedeným v technickém průkazu vozidla. Jestliže nejsou používána k podnikání, tak jsou osvobozeny od daně i vozidla, jež jsou mobilizační rezervou nebo pohotovostní zásobou a další vozidla uvedená v zákoně o silniční dani.

Poplatníkem daně je právnická nebo fyzická osoba zapsána v technickém průkazu provozující vozidlo, které je předmětem daně, nebo užívá vozidlo, jehož provozovatel zemřel, zanikl, byl zrušen nebo je odhlášen z registru vozidel. Mimo jiné je poplatníkem také zaměstnavatel, pokud zaměstnanec používá svůj osobní automobil a zaměstnavatel mu vyplácí cestovní náhrady.

Základem daně silniční je u osobních automobilů zdvihový objem motoru v cm³, u návěsů součet největších povolených hmotností na nápravy v tunách a počet náprav, a u ostatních vozidel je to také počet náprav a největší povolená hmotnost v tunách.

Sazby daně se určují podle jednotlivých základů daně a jsou velmi obsáhlé viz § 6 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.

Poplatník je povinen platit zálohy na daň, které jsou splatné do 15. dubna, 15. července, 15. října a 15. prosince. Rozhodným obdobím je kalendářní čtvrtletí předcházející kalendářnímu měsíci, ve kterém vznikla povinnost zaplatit zálohu na daň. U poslední zálohy v kalendářním roce splatné do 15. prosince je tímto rozhodným obdobím měsíc říjen a listopad. Záloha na jeden kalendářní měsíc se vypočítá jako 1/12 příslušné sazby daně za jeden kalendářní rok. Poplatník musí vést evidenci o zaplacených zálohách na dani za jednotlivá vozidla. Slevy na dani jsou uvedeny v §12 tohoto zákona. Daň, zálohy na daň i slevy na dani za každé vozidlo se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

Daňové přiznání se podává nejpozději do 31. ledna kalendářního roku.

3.2 Daně nepřímé

3.2.1 Daň z přidané hodnoty

Zákon o dani z přidané hodnoty je velmi složitý a pravidla pro výběr daně velmi různorodá. Aby byl zákon harmonizován s předpisy EU, prošel k 1. dubnu 2011 rozsáhlou novelou.

Předmět daně:

- dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- pořízení zboží z jiného členského státu EU za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Osobou povinnou k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti a právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, ale uskutečňuje ekonomickou činnost. Od uplatňování daně je osvobozena osoba povinná k dani, pokud její obrat nepřesáhne částku 1 000 000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců.

Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.

U zdanitelného plnění nebo přijaté úplaty se uplatňuje:

- **základní sazba** daně – 20 %
- **snížená sazba** daně – 10 %.

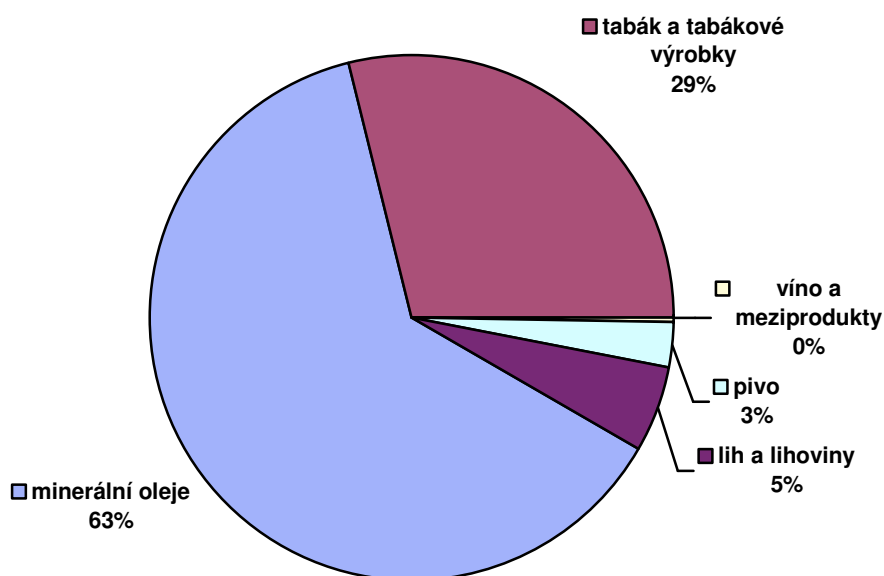
Zdaňovací období jsou dvě a určují se podle toho, zda plátce dosáhl obratu 10 000 000 Kč za předcházející kalendářní rok. Jestliže nedosáhl tohoto obratu, je pro něj zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí a pokud tohoto obratu dosáhl, tak zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc.

Plátce daně je povinen do 25 dnů po skončení zdaňovacího období podat daňové přiznání na tiskopise předepsaném ministerstvem financí, a to i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost. Tuto lhůtu nelze prodloužit. Daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání, kromě daně vyměřované v souvislosti s dovozem zboží ze třetí země, u kterého je splatnost stanovena celními předpisy.

3.2.2 Spotřební daně

Těmito daněmi stát zatěžuje prodej nebo spotřebu určité skupiny výrobků s cílem přínosu pro státní rozpočet, ale také z důvodů zdravotních a ekologických, jelikož jde o výrobky, u nichž jejich spotřeba negativně ovlivňuje zdravotní stav obyvatel nebo zatěžuje životní prostředí.

Graf č. 3.8 Procentní výnos jednotlivých daní na celkovém výnosu spotřebních daní za rok 2009



Zdroj: vlastní zpracování dle státního závěrečného účtu za rok 2009 zpracovaného MF ČR

Spotřební daní jsou zdaňovány minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty a tabákové výrobky, tyto označujeme jako vybrané výrobky. Správu těchto daní vykonávají celní orgány. **Zdaňovacím obdobím**, s výjimkou dovážených vybraných výrobků, je kalendářní měsíc.

Předmětem daně jsou vybrané výrobky vyrobené na daňovém území Evropského společenství nebo dovezené na daňové území Evropského společenství.

Okamžikem vzniku daňové povinnosti je okamžik výroby nebo dovozu na výše uvedené území. Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do prodeje na území České republiky. V době mezi vznikem daňové povinnosti a povinností daň přiznat jsou výrobky v režimu podmíněného **osvobození** od daně, což znamená, že je umožněno využívání daňových skladů. Daňovým skladem se podle zákona rozumí prostorově ohraničené místo na území České republiky, kde se vybrané výrobky vyrábí, zpracovávají, skladují, přijímají nebo odesílají a je zabezpečeno proti daňovým únikům např. měřidly. Provozovatelem je právnická nebo fyzická osoba s povolením celního ředitelství k provozování. Tomuto provozovateli vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit, jestliže uvedl vybrané výrobky do volného daňového oběhu na území České republiky, vznikl mu celní dluh, použil vybrané výrobky pro vlastní spotřebu, ztratil nebo

znehodnotil vybrané výrobky nebo v případě, že porušil režim podmíněného osvobození od daně.

Kromě podmíněného osvobození od daně je v zákoně uvedeno i trvalé osvobození od daně. Např. líh, pivo, víno a tabákové výrobky odebrané jako vzorky celním úřadem pro povinné rozbory, minerální oleje používané jako pohonná hmota pro mezinárodní i vnitrostátní vodní přepravu s výjimkou soukromých rekreačních plavidel, líh používaný jako materiál na výrobu léčiv a potravinářských výrobků, pivo vyrobené fyzickou osobou do 200 l za kalendářní rok. Subjekt, který nakupuje vybrané výrobky pro účel uvedený v osvobození od daně, musí tento nárok na osvobození sdělit prodávajícímu dříve, než vznikne daňová povinnost.

Plátcem spotřebních daní jsou tedy provozovatele daňových skladů, oprávnění příjemci nebo výrobci vybraných výrobků a osoby povinné přiznat daň při dovozu zboží. Pokud vyrábějí fyzické osoby do 200 l piva za kalendářní rok pro vlastní potřebu nebo tiché víno do 2000 l za kalendářní rok, nejsou plátcí daně. Většina plátců má povinnost se registrovat nejpozději k datu vzniku první daňové povinnosti.

Základem daně je množství vybraného výrobku vyjádřené v měrných jednotkách a u cigaret ještě cena pro konečného spotřebitele. Plátce daně je povinen zahrnout částku daně do ceny vybraných výrobků.

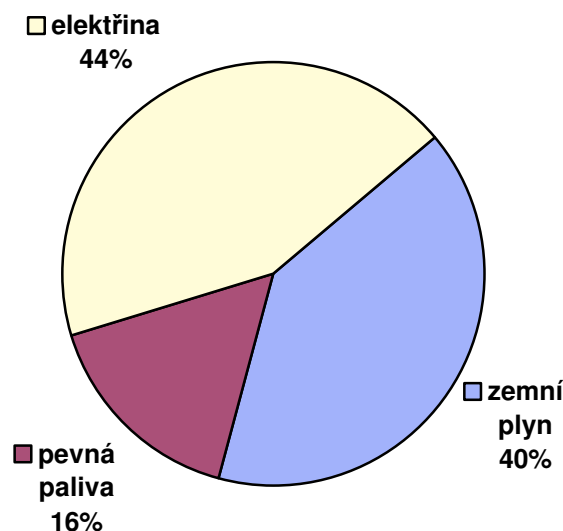
Sazby daně jsou přesně stanoveny v zákoně podle skupin vybraných výrobků.

Plátce podává **daňové přiznání** za každou daň samostatně. Daňové přiznání se předkládá do 25. dne po měsíci, ve kterém vznikla daňová povinnost. Daň z lihu je splatná do 55 dní po skončení zdaňovacího období, pokud vznikla povinnost provozovateli pěstelské pálenice, tak do 25. dne. Funkci daňového přiznání u tabákových výrobků plní tabákové nálepky, kterými musí být povinně označeny všechny cigarety, doutníky, cigarillos a tabák. Tyto nálepky si plátce objedná u příslušného celního úřadu a zaplatí do 60 dnů od odebrání nálepek.

3.2.3 Energetické daně

Patří sem daň ze zemního plynu a dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Jsou v souladu se směrnicemi Evropského společenství a zatěžují spotřebitele jednorázově při konečném prodeji. Uplatňují se z toho důvodu, aby se snížila spotřeba energie a tím negativní vliv na životní prostředí. Stejně jako u spotřebních daní vykonávají správu těchto daní celní orgány.

Graf č. 3.9 Podíl jednotlivých daní na celkových příjmech z energetických daní za rok 2009



Zdroj: vlastní zpracování dle státního závěrečného účtu za rok 2009 zpracovaného MF ČR

Všechny tři energetické daně mají shodně určen vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň, zdaňovací období, termín podání daňového přiznání a splatnosti daně, výpočet daně. Plátcí daně vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit dnem dodání plynu, pevných paliv nebo elektřiny konečnému spotřebiteli. Daň se vypočítá vynásobením základu daně příslušnou sazbou daně. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Daňové přiznání se musí předložit a daň zaplatit do 25. dne po skončení zdaňovacího období.

Základem daně u energetických daní je množství energetické suroviny vyjádřené v měrných jednotkách.

Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů – předmětem daně je plyn určený pro pohon motorů, pro výrobu tepla a další použití jako např. plyn určený pro stacionární motory, pro stroje používané při stavbách. Od daně je osvobozen plyn určený k výrobě tepla v domácnostech a v domovních kotelnách. Osvobození od daně mohou uplatnit koneční spotřebitelé, kteří jsou držiteli povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně pokud je plyn určený: k výrobě elektřiny, pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla dodávaného domácnostem, používaný jako pohonná hmota pro plavby po vodách v České republice s výjimkou plynu používaného jako pohonná hmota pro soukromá rekreační plavidla, k použití v metalurgických procesech a k mineralogickým postupům nebo pro jiné účely než k pohonu motorů nebo k výrobě tepla. Plátcem daně je dodavatel dodávající plyn konečnému spotřebiteli na území České republiky. Základem daně je množství plynu v MWh spalného tepla a sazby daně jsou pevně stanoveny zákonem.

Daň z pevných paliv – pevná paliva (např. černé uhlí, brikety, hnědé uhlí, koks) určená k výrobě tepla jsou předmětem daně. Konečný spotřebitel vlastníci povolení k nabytí pevných paliv osvobozených od daně, si může uplatnit osvobození na pevná paliva určená k výrobě elektřiny, používaná jako pohonná hmota nebo palivo pro lodní dopravu v České republice, používaná v chemických redukčních procesech ve vysokých pecích, v metalurgických procesech, k mineralogickým postupům a k výrobě koksu. Plátcem je opět dodavatel, který dodal pevná paliva konečnému spotřebiteli v České republice. Množství pevných paliv vyjádřené v GJ spalného tepla v původním vzorku je základem daně a sazba daně činí 8,50 Kč/GJ spalného tepla v původním vzorku.

Daň z elektřiny – předmětem daně je elektřina, osvobozena je elektřina ekologicky šetrná, tzn. vyráběná ve sluneční, větrné, geotermální nebo vodní elektrárně a z biomasy, dále elektřina vyrobená a ihned spotřebována v dopravních prostředcích, elektřina, která se používá k technologickým účelům při výrobě elektřiny, ke krytí ztrát v přenosové nebo distribuční soustavě, při elektrolytických nebo metalurgických procesech a k mineralogickým postupům. Plátcem je dodavatel dodávající elektřinu konečnému spotřebiteli. Základem daně je množství elektřiny v MWh a sazba daně činí 28,30 Kč/MWh.

4 Daň z příjmů právnických osob

Ve středověku se této dani ve své podstatě podobali výnosové daně, které se ale neurčovali ze zisku firmy zjištěného podle účetních pravidel tak, jak je tomu dnes.

Právnické osoby jsou povinny vést účetnictví, aby si podle něj mohli na konci zdaňovacího období vypočítat svou daňovou povinnost.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů uvádí, že účetní jednotky mají povinnost účtovat o stavu a pohybu aktiv a pasiv a o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření. Účetní závěrka sestavená na základě účetnictví musí podávat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace společnosti a musí obsahovat rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu. Příloha doplňuje a vysvětluje údaje uvedené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty.

Účetní jednotky musí vést účetnictví tak, aby bylo:

- správné,
- srozumitelné,
- úplné,
- průkazné,
- přehledně uspořádané,
- a tak, aby se zaručila trvalost účetních záznamů.

Účetnictví je **správné** jen tehdy, kdy je v souladu se všemi právními předpisy.

Srozumitelné je, pokud je možno spolehlivě a jednoznačně určit obsah účetních případů, obsah účetních záznamů a vazbu mezi jednotlivými účetními záznamy tvořenými několika dílčími účetními záznamy.

Aby bylo účetnictví **úplné**, tak musí být zaúčtovány všechny účetní případy, které do daného účetního období patří.

Průkazné je v případě, jestliže účetní záznamy jsou prokazatelné porovnáním se skutečností, prokázány obsahem jiných průkazných účetních záznamů nebo opatřeny podpisem osoby oprávněné a odpovědné v případě účetního záznamu týkajícího se skutečností uvnitř účetní jednotky.

Trvalost účetních záznamů je zaručena, pokud je účetní jednotka schopna splnit povinnosti spojené s jejich úschovou a zpracováním po celou zákonem uloženou dobu.

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v plném rozsahu. Ve zjednodušeném rozsahu mohou vést účetnictví pouze:

- občanská sdružení, církve a náboženské společnosti, obecně prospěšné společnosti, honební společenstva, nadační fondy a společenství vlastníků jednotek,
- bytová družstva nemající povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, a družstva založená výhradně za účelem zajišťování hospodářských, sociálních a jiných potřeb svých členů,
- příspěvkové organizace s rozhodnutím jejich zřizovatele,
- ostatní účetní jednotky podle zvláštního zákona.

Pokud má fyzická osoby povinnost vést účetnictví, ale nemá povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, může vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

4.1 Zdaňovací období

Za **zdaňovací období** daně z příjmů právnických osob se považuje:

- kalendářní rok,
- hospodářský rok,
- období ode dne přeměny společnosti do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byla přeměna zapsána v obchodním rejstříku,
- účetní období, jestliže je delší než po sobě jdoucích 12 měsíců.

4.2 Předmět daně

Předmětem DPPO jsou příjmy plynoucí jak z veškeré činnosti, tak z nakládání s majetkem.

Zákon také vymezuje, co předmětem daně není, např. příjmy z nabytí akcií v rámci převodu majetku státu na jiné osoby, příjmy z zdědění nebo darování nemovitosti, movité věci nebo majetkového práva (tyto podléhají dani dědické a darovací), příjmy plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou je ČR povinna uhradit.

V rámci vymezení předmětu daně rozděluje zákon právnické osoby na dvě skupiny. Jsou to nepodnikatelské subjekty, které nejsou zřízeny nebo založeny za účelem podnikání (nadace, veřejné vysoké školy, obce, politické strany a politická hnutí, registrované církve a náboženské společnosti apod.) a podnikatelské subjekty, ty provozují podnikatelskou činnost.

U poplatníků, kteří nejsou zřízeni nebo založeni za účelem podnikání nejsou předmětem daně příjmy z činností vyplývajících z jejich poslání, ale jen v tom případě, že

náklady vynaložené v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší. Dále u těchto právnických osob nejsou předmětem daně příjmy z dotací, z úroků z vkladů na běžném účtu atd.

4.3 Osvobození od daně

Všechna osvobození od daně jsou uvedeny v § 19 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoDP“). Jelikož těchto osvobození je celá řada, uvedu jen některá. Jsou to např. členské příspěvky podle stanov, statutu, zřizovacích nebo zakladatelských listin, výnosy kostelních sbírek, příjmy státních fondů, příjmy Fondu dětí a mládeže, příjmy z úroků z přeplatků zaviněných správcem daně nebo orgánem sociálního zabezpečení, příjmy Fondu pojištění vkladů, Garančního fondu obchodníků s cennými papíry, příjmy z pronájmu nemovitostí, které jsou součástí nadačního jmění a jsou zapsány v nadačním rejstříku.

4.4 Základ daně

ZoDP vymezuje v § 23 pojem základ daně jako rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Do základu daně se nezahrnují příjmy, které nejsou předmětem daně a příjmy osvobozené od daně.

U účetních jednotek se pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů. U poplatníků, kteří nevedou účetnictví, základ daně vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji. Za příjmy se považuje peněžní i nepeněžní plnění.

Výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji se:

➤ **zvyšuje** např. o:

- částky neoprávněně zkracující příjmy, částky, které nelze zahrnout do výdajů (nákladů),
- částky pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, pokud byly zaměstnavatelem sraženy, avšak neodvedeny do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období,
- přijaté úhrady smluvních sankcí ze závazkových vztahů,

➤ **snižuje** např. o:

- rozdíl, o který sankce ze závazkových vztahů zúčtované ve prospěch výnosů, převyšují přijaté částky v tomto zdaňovacím období (nelze zde zahrnout částky pohledávek z těchto sankcí, které zanikly do konce zdaňovacího období),
- částky o které byl zvýšen výsledek hospodaření za neodvedení pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění, v případě, že dojde k jejich odvedení,

➤ **lze snížit** např. o:

- částky nezahrnuté do výdajů (nákladů), které lze do výdajů zahrnout,
- oceňovací rozdíl vzniklý jinak než koupí majetku.

4.4.1 Daňové výdaje

Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (dále jen „výdaje“) poplatník při zjišťování základu daně odečte v prokázané výši a ve výši stanovené souvisejícími zákony. Ve výdajích nelze uplatnit výdaje, které byly uplatněny v předchozích zdaňovacích obdobích.

Výdaji jsou také např.:

- odpisy hmotného majetku jen do výše daňových odpisů,
- zůstatková cena hmotného majetku vyřazeného v důsledku škody jen do výše náhrad,
- pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem jen pokud byli zaplacený do konce zdaňovacího období,
- výdaje na provoz vlastního zařízení k ochraně životního prostředí,
- daň z převodu nemovitostí a daň z nemovitostí jen pokud byly zaplacený,
- škody vzniklé v důsledku živelních pohrom,
- výdaje na zabezpečení požární ochrany,
- vstupní cena hmotného majetku vyloučeného z odpisování.

4.4.2 Nedaňové výdaje

Jako výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů nelze uznat:

- výdaje (náklady) na pořízení hmotného majetku, protože tyto náklady (výdaje) si uplatňujeme postupně ve formě daňových odpisů,
- manka a škody přesahující náhrady,
- zůstatkovou cenu hmotného a nehmotného majetku vyřazeného z důvodu darování nebo bezúplatného převodu,
- technické zhodnocení,
- výdaje na reprezentaci. Těmi jsou převážně výdaje na pohoštění, občerstvení a dary (darem není reklamní nebo propagační předmět opatřený logem firmy a jehož hodnota bez DPH nepřesahuje 500 Kč a není předmětem spotřební daně, kromě tichého vína),
- vyplacené podíly na zisku apod.

4.5 Úpravy základu daně

Od základu daně odečteme **položky odčitatelné od základu daně**. Uplatnit si můžeme: daňovou ztrátu z maximálně 5 předcházejících zdaňovacích období následujících po období, kdy byla daňová ztráta vyměřena, dále lze odečíst 100 % výdajů vynaložených za dané zdaňovací období za realizaci výzkumu a vývoje.

Od takto sníženého základu daně **lze odečíst hodnotu darů** na veřejně prospěšné účely v minimální hodnotě 2 000 Kč a v úhrnu lze odečíst nejvíce 5 % z tohoto sníženého základu daně a v případě poskytnutí darů středním školám a vyšším odborným školám pro účely vyučování, vysokým školám a veřejným výzkumným institucím lze základ daně snížit o dalších 5 %. Nepodnikatelské subjekty, které nejsou zřízeny nebo založeny za účelem podnikání si nemohou uplatnit odpočet na dary.

Poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání si mohou snížený základ daně snížit až o 30 % (maximálně o 1 000 000 Kč), pokud použijí takto uspořené prostředky ke krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně nejpozději ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích.

Upravený základ daně se zaokrouhluje na celé tisíce Kč dolů.

4.6 Sazba daně

Sazba daně činí 19 % pro rok 2011. Dále u investičního, podílového, penzijního a zahraničního fondu kolektivního investování se uplatňuje sazba daně 5 %. Na samostatný

základ daně, do kterého se zahrnují veškeré příjmy z dividend, podílu na zisku, vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku a jim obdobná plnění se vztahuje sazba daně ve výši 15 %.

4.7 Sleva na dani

Poplatník si může uplatnit za zdaňovací období slevu za každého zaměstnance se změněnou pracovní schopností nebo je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců desetinné číslo uplatní poměrnou část z částky:

- 18 000 Kč za zaměstnance se zdravotním postižením,
- 60 000 Kč za zaměstnance s těžším zdravotním postižením.

Zvláštní slevu si může uplatnit poplatník, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky podle zvláštního právního předpisu a který pro poskytnutí příslibu zahájil podnikání.

4.8 Zálohy

Zálohy se platí od prvního dne po dni uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za minulé zdaňovací období do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání následujícího zdaňovacího období. Při stanovení výše a pravidelnosti placení záloh se vychází z poslední známé daňové povinnosti.

„Zálohy neplatí poplatníci, jejich poslední známá daňová povinnost nepřesáhla 30 000 Kč, a dále obce a kraje.

Pokud poslední známá daňová povinnost poplatníka přesáhla 30 000 Kč, avšak nepřesáhla 150 000 Kč, platí zálohy na daň za zdaňovací období ve výši 40 % poslední známé daňové povinnosti. První záloha je splatná do 15. června a druhá do 15. prosince zdaňovacího období.

Poplatníci, jejichž poslední známá daňová povinnost přesáhla 150 000 Kč, platí zálohy ve výši 1/4 poslední známé daňové povinnosti. Zálohy jsou čtyři a jsou splatné do 15. března, 15. června, 15. září a 15. prosince zdaňovacího období.“⁴

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 38a

4.9 Daňové přiznání

V této podkapitole bych chtěla uvést postup vyplnění daňového přiznání, v závěru konkrétní příklad a v příloze č. 2 podle tohoto příkladu vyplněné daňové přiznání k DPPO.

4.9.1 Základní pravidla pro podání daňového přiznání

Daňové přiznání se musí podat vždy, i když byl vykázán nulový základ daně nebo daňová ztráta. Daňové přiznání se podává místně příslušnému správci daně, kterým je finanční úřad, do jehož obvodu působnosti zapadá poplatníkově sídlo.

Poplatník, který není založen nebo zřízen za účelem podnikání má povinnost podat daňové přiznání jen pokud má příjmy, které jsou předmětem daně.

Daňové přiznání nemá povinnost podat:

- veřejná obchodní společnost, kromě případu, kdy ji k tomu správce daně vyzve,
- zanikající obchodní společnost a družstvo za období, kdy dochází k přeměně a to od rozhodného dne do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

Daňové přiznání, dodatečné daňové přiznání nebo opravné daňové přiznání se podává na tiskopise vydaném ministerstvem financí nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který je shodný s tiskopisem a jeho součástí je účetní závěrka u poplatníků, kteří vedou účetnictví. Uspořádání a obsah položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty a obsah přílohy stanoví vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Daňové přiznání, včetně všech příloh, lze podat také elektronicky, ale musí být opatřeno uznávaným elektronickým podpisem.

Za zdaňovací období dlouhé nejméně 12 měsíců se podává daňové přiznání nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Pokud má daňový subjekt povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem nebo jeho daňové přiznání zpracovává daňový poradce, podává se daňové přiznání nejpozději do 6 měsíců po skončení zdaňovacího období, ale v tomto případě musí být u správce daně před uplynutím tříměsíční lhůty uplatněna příslušná plná moc k zastupování. Daň je splatná poslední den těchto termínů pro podání daňového přiznání.

Poplatník má povinnost daň sám vyčíslit a uvést předepsané údaje i další okolnosti rozhodně pro vyměření daně v daňovém přiznání.

Dodatečné daňové přiznání

- Jestliže poplatník zjistí, že jeho daň má být vyšší než poslední známá daň nebo daňová ztráta má být nižší než poslední známá daňová ztráta **má povinnost** podat do konce

měsíce následujícího po měsíci, kdy to zjistil dodatečné daňové přiznání a v této lhůtě i rozdílnou částku zaplatit. V tomto dodatečném daňovém přiznání uvede rozdíl oproti poslední známé dani a den, kdy tento rozdíl zjistil.

- V případě, že poplatník zjistí, že jeho daň má být nižší než poslední známá daň, nebo že jeho daňová ztráta má být vyšší než poslední známá daňová ztráta **je oprávněn** podat dodatečné daňové přiznání do konce měsíce následujícího po měsíci, kdy toto zjistil. V přiznání uvede rozdíl oproti poslední známé dani, den zjištění rozdílu a důvody pro podání přiznání.

Opravné daňové přiznání – poplatník jím může před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání nahradit již podané řádné daňové přiznání a údaje v příslušných řádcích vyplní v celkových částkách.

4.9.2 Tiskopis daňového přiznání k DPPO

Pro zdaňovací období započaté v roce 2010 nebo jejich část, za která lhůta k podání daňového přiznání uplyne po 31. prosinci 2010 používáme osmistránkový tiskopis 25 5404/1 MFin 5404/1 – vzor č. 21. Tiskopis je rozčleněn do pěti oddílů.

Záhlaví

Zde poplatník uvádí svůj místně příslušný finanční úřad (správce daně). Do kolonky Daňové identifikační číslo se uvádí kmenová část přiděleného DIČ a do Identifikačního čísla přidělené IČ (tento údaj se nevyplňuje u podílových fondů).

Tím, že se přeškrtně nevhodící možnost, se vyznačí, zda se jedná o řádné, dodatečné nebo opravné daňové přiznání. Pokud se podává opravné daňové přiznání, tak zůstane nepřeškrtnuto i označení daňového přiznání, které se jím nahrazuje. U dodatečného přiznání je musí uvést i den, kdy došlo ke zjištění důvodů k jeho podání.

V kódu rozlišení typu přiznání se do levého místa napíše označení typu poplatníka, např. 3 - u poplatníka, který nebyl založen nebo zřízen za účelem podnikání, nebo asi nejčastější 1 – u ostatních poplatníků. Do pravého místa se uvede označení typu daňového přiznání, např. A - pro daňové přiznání za zdaňovací období nebo přiznání nespádající do typů uvedených pod dalšími symboly. Toto rozčlenění je uvedeno v Pokynech pro vyplnění přiznání k DPPO na čtvrté straně.

Jako zdaňovací období se uvede příslušné písmeno § 17a ZoDP, např. a), když je zdaňovacím obdobím kalendářní rok.

V označení tiskopisu se v rámečcích uvede první a poslední den zdaňovacího období nebo období, za které se daňové přiznání podává.

Zvláštní přílohy, jejíž počet se také uvádí v kolonce v záhlaví, musí být označeny razítkem poplatníka a podpisem oprávněné osoby a musí na nich být uvedeno DIČ poplatníka. Do rámečku počet podílových fondů, jejichž majetek je obhospodařován, uvede poplatník počet těchto fondů a u každého podílového fondu s vyplněným II. oddílem, jeho pořadové číslo.

I. oddíl

Tento oddíl obsahuje základní údaje o poplatníkovi. Pokud je název obchodní firmy nebo poplatníka delší než rozsah předtištěných políček uvede se pouze zkrácený tvar a na zvláštní příloze se pak vyznačí celý název.

Kód státu vyplňují pouze zahraniční právnické osoby a zde se použije dvoumístný kód vymezený písmeny velké abecedy.

Bankovní spojení se uvádí ve tvaru: číslo účtu/kód banky. Pokud daňové přiznání předložil a zpracoval daňový poradce, musí na poslední straně tiskopisu vyplnit a podepsat předepsané údaje.

Jako hlavní převažující činnost se uvede slovní označení předmětu činnosti vykonávané poplatníkem.

II. oddíl

Slouží k transformaci výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji na základ daně nebo daňovou ztrátu a výpočet daňové povinnosti. Částky uvedené v tomto oddílu se uvádějí zaokrouhlené na celé koruny.

Částky na řádcích 20 – 170 nesmí být v záporných hodnotách.

Na ř. 10 se uvede výsledek hospodaření před zdaněním nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (kladný nebo záporný), pokud poplatník, který není založen nebo zřízen za účelem podnikání, účtoval v soustavě jednoduchého účetnictví.

Řádky 20 – 62 zahrnují částky zvyšující zisk nebo kladný rozdíl mezi příjmy a výdaji a ř. 70 tvoří součet těchto řádků.

Na řádcích 100 – 162 se uvedou částky snižující zisk nebo kladný rozdíl mezi příjmy a výdaji a ř. 170 je jejich součtem.

Řádku 62 a 162 se využije v případech pro uvedení údajů, na které v předchozích řádcích nebylo věcné přiřazení.

Řádky 61 a 161 se týkají a vyplňují je pouze poplatníci vstupující do likvidace.

Příloha č. 1 II. oddílu

Tvoří nedílnou součást tohoto daňového přiznání. Obsahuje tabulky A – K. Poplatník vyplňuje pouze ty tabulky přílohy, které se ho týkají a pro něž má věcnou náplň.

Do tabulky **A** vepíšíou poplatníci, kteří vedou účetnictví v plném rozsahu analytické účty nedaňových nákladů a poplatníci, kteří vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu zde mohou uvést pouze účtové skupiny. Do této tabulky se uvede také hodnota všech darů poskytnutých poplatníkem za zdaňovací období. Neuvádí se zde rozdíl, o který účetní odpisy převyšují odpisy daňové. Součet částek na ř. 13 musí být shodný s ř. 40 ve II. oddílu.

V tabulce **B** v části a) se uvedou uplatněné daňové odpisy stanovené podle § 26 - § 33 ZoDP a přechodných ustanovení zákona. Na řádcích 1,3 a 4 se uvedou také dosud neuplatněné daňové odpisy nehmotného majetku zařazeného do majetku poplatníka do konce roku 2000 a na ř. 10 se uvedou daňové odpisy nehmotného majetku zaevidovaného jako majetek poplatníka od začátku roku 2004. Část b) potom slouží účetním odpisům, které jsou uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů.

Při vyplňování tabulky **C** se vychází ze zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Postup vyplňování řádků vychází z jejich věcné náplně.

Tabulka **E** je důležitá pro vykázání daňové ztráty, která se v souladu s § 34 ZoDP uplatní jako odčitatelná položka. V roce 2010 uplyne lhůta pro uplatnění daňové ztráty za zdaňovací období kalendářního roku 2003 a za zdaňovací období započaté v roce 2005.

Do tabulky **F** části b) uvede poplatník výdaje (náklady), které vynaložil na realizaci projektů výzkumu a vývoje v daném zdaňovacím období nebo v nejvýše třech předchozích obdobích. Tyto lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně.

Do ř. 1 tabulky **G** se uvede celková hodnota darů poskytnutých poplatníkem na účely vymezené v § 20 odst. 8 ZoDP. Nejméně lze uvést 2 000 Kč, což je minimální zákonná hodnota daru.

V tabulce **H** ř. 1 a ř. 2 si poplatník vypočte nárok na slevu, kdy je rozhodný průměrný roční přepočteného počtu zaměstnanců se změněnou pracovní schopností zaokrouhlený na dvě desetinná místa. Tato sleva se vypočítá jako celkový počet odpracovaných hodin skupiny zaměstnanců se zdravotním postižením bez těžkého zdravotního postižení za zdaňovací období děleno celkový roční fond pracovní doby připadající na jednoho zaměstnance pracujícího na plnou pracovní dobu stanovenou

zvláštními právními předpisy. U zaměstnanců s těžkým zdravotním postižením je podstata výpočtu stejná. Řádek 5 vyplní pouze poplatník, kterému byl poskytnut příslib investiční pobídky podle zvláštního právního předpisu a který pro poskytnutí příslibu zahájil podnikání.

Tabulka **I** slouží pro zápočet daně zaplacené v zahraničí aby se zamezilo dvojímu zdanění mezi státy, se kterými má ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. K ř. 2 a ř. 3 se vyplňuje Samostatná příloha k tabulce I za každý stát s takto uzavřenou smlouvou s ČR.

Pro komanditní společnosti je určena tabulka **J** pro rozdělení některých položek.

Řádek 1 v tabulce **K** vyplňují všichni poplatníci. Roční úhrn čistého obratu je výše výnosů snižená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená dvanácti. Nevýdělečné organizace zde uvedou roční úhrn čistého obratu z hlavní i hospodářské činnosti a poplatníci, kteří po 1. lednu 2010 vedli jednoduché účetnictví, uvádějí všechny příjmy dosažené za zdaňovací období. Průměrný přepočtený počet zaměstnanců na ř. 2 je součástí údajů uváděných v příloze účetní závěrky podle zvláštních právních předpisů.

Po vyplnění tabulek pokračujeme ve II. oddílu v řádcích 200 – 360.

Na ř. 200 se uvede základ daně zjištěný z výsledku hospodaření zvýšený o částku na ř. 70 a snížený o částku na ř. 170.

Jestliže na ř. 220 vyjde daňová ztráta, tak se řádky 230 – 330 nevyplňují ani neproškrťávají.

Částka odečtu daňové ztráty na ř. 230 nesmí být vyšší než hodnota upraveného základu daně uvedeného na ř. 220 a současně musí být shodná s částkou uvedenou na ř. 9 ve sloupci 4 tabulky E přílohy č. 1 II. oddílu.

Na ř. 241 se uvede částka snížení základu daně podílového fondu o záporný rozdíl mezi jeho příjmy a výdaji (částka uvedená na ř. 9 sloupci 4 tabulky E přílohy č. 1 II. oddílu)

Do ř. 242 se napíše odečet výdajů (nákladů) vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje. Tato částka musí být shodná s částkou uvedenou na ř. 5 ve sloupci 4 v části b) tabulky F přílohy č. 1 II. oddílu a nesmí být vyšší než základ daně uvedený na ř. 220.

Částky uvedené na řádcích 250, 270, 310, 330, 340 a 360 nesmí být záporné. Řádek 251 vyplňují pouze nevýdělečné organizace. Na ř. 260 se uplatňuje odpočet darů z ř. 1 a z ř. 2 tabulky G přílohy č. 1 II. oddílu a to ve výši maximálně 5 % (v případě ř. 1) nebo

nejvýše 10 % (v úhrnu obou těchto řádků) z částky uvedené na ř. 250, zvýšené o částku na ř. 241.

V ř. 280 se uvede platná sazba pro daný rok a v ř. 290 se vypočítá daň.

Do ř. 300 se napíše uplatněné slevy na dani uvedené v tabulce H přílohy č. 1 II. oddílu nejvýše však v částce vypočtené daně. Řádek 301 se nevyplňuje.

Na ř. 331 se uvede úhrn příjmů před zdaněním vstupujících do samostatného základu daně podle § 20b ZoDP ve zvláštní příloze se potom uvede specifikace těchto jednotlivých příjmů. Do řádku 332 se uvede aktuální sazba daně. Pro rok 2010 činí tato sazba 15 %.

Celková daňová povinnost na ř. 340 je základem pro stanovení pokuty v případě opožděného tvrzení daně např. pozdní podání daňového přiznání.

Částka na řádku 360 slouží ke stanovení výše a periodicity záloh na daň a nesmí nabývat záporných hodnot.

III. oddíl

Tento oddíl vyplňuje pouze investiční společnost obhospodařující majetek podílových fondů.

IV. oddíl

Vyplní poplatník pouze v případě, že podává dodatečné daňové přiznání nebo opravné daňové přiznání, které nahrazuje dodatečné daňové přiznání. Částky daňové ztráty se uvádějí bez znaménka minus.

V. oddíl

Do ř. 1 se uvádí zálohy zaplacené v průběhu zdaňovacího období, za které je podáváno daňové přiznání. Na posledním řádku se zjistí nedoplatek (záporná částka), nebo přeplatek (kladná částka).

Nakonec se musí vyplnit prohlášení o správnosti a úplnosti údajů uvedených v daňovém přiznání a stvrdit jej svým podpisem.

4.9.3 Příklad

Zadání:

Společnost ABC, s. r. o. se sídlem Hlavní třída 23, Šumperk, jejíž hlavní činností je obchodní činnost vykazuje za rok 2010 následující údaje o nákladech a výnosech:

Tab. č. 4.1 – Údaje o nákladech

Náklady		
Název účtu	„účetní“	„nedaňové“
501 – Spotřeba materiálu	234 342	
502 – Spotřeba energie	24 236	
511 – Opravy a udržování	56 230	
513 – Náklady na reprezentaci	45 234	45 234
518 – Ostatní služby	129 345	
521 – Mzdové náklady	457 934	
524 – Zákonné sociální a zdravotní pojištění	34 524	
527 – Zákonné sociální náklady	15 934	
531 – Daň silniční	34 099	
532 – Daň z nemovitosti	23 234	
538 – Ostatní daně a poplatky	3 000	3 000
543 – Dary	51 000	51 000
549 – Manka a škody z provozní činnosti	35 127	35 127
551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	142 560	
Celkem „účetní“ náklady	1 286 799	X

Tab. č. 4.2 – Údaje o výnosech

Výnosy		
Název účtu	„účetní“	„nedaňové“
602 – Tržby z prodeje služeb	796 546	
604 – Tržby za zboží	2 149 568	
648 – Ostatní provozní výnosy	236 923	
Celkem „účetní“ výnosy	3 183 037	X

Zdaňovacím obdobím této účetní jednotky je kalendářní rok.

Řešení:

Výsledek hospodaření zjištěný jako rozdíl mezi účetními výnosy a náklady činí 1 896 238 Kč a tato částka se uvede na ř. 10 II. oddílu daňového přiznání.

Na řádku 40 bude částka 134 361 Kč, která vychází s tabulky A přílohy č. 1 II. oddílu a na ř. 70 se tato částka bude opakovat, jelikož ř. 70 tvoří součet ř. 20 – 62 a na těchto řádcích žádné další údaje nevyplňuji.

Na řádcích 100 – 170 bude nula, jelikož v průběhu roku nebyly vykázány žádné částky snižující zisk.

Příloha č. 1 II. oddílu

Do tabulky A se uvedou tyto údaje:

ř. 1 – 513 – Náklady na reprezentaci	45 234 Kč
ř. 2 – 538 – Ostatní daně a poplatky	3 000 Kč
ř. 3 – 543 – Dary	51 000 Kč
ř. 4 – 549 – Manka a škody z provozní činnosti	35 127 Kč

Náklady na reprezentaci jsou výdaje, které společnost vynaložila na pohoštění obchodních partnerů a ty jsou podle § 25 odst. 1 písm. t ZoDP daňově neuznatelné.

V položce ostatní daně a poplatky je zahrnut doměrek DPH za předcházející rok. Zde se řídím podle § 23 odst. 1 ZoDP, ve kterém je uvedeno, že musíme respektovat věcnou a časovou souvislost v daném zdaňovacím období, tzn. že jelikož je tento výdaj z předcházejícího roku, musíme ho zahrnout do daňově neuznatelných nákladů.

Společnost poskytla dary v hodnotě 30 000 Kč zdravotnickému zařízení a 21 000 Kč základní škole.

Při inventarizaci se zjistilo manko ve skladu a nebylo předepsáno k úhradě, takže se může uplatnit celá částka uvedená na tomto účtu (§ 25 odst. 1 písm. n).

Tabulka B:

Dlouhodobý majetek společnost odpisuje dle daňových odpisů podle § 26 – 33 ZoDP. Společnost si za toto zdaňovací období uplatňuje odpis nového osobního automobilu pořízeného roce 2010 za pořizovací cenu 625 000 Kč.

Bylo zvoleno zrychlené odpisování a odpis za rok 2010 vypočítáme takto:

$$625\,000/5 = 125\,000 \text{ Kč}$$

Žádný jiný dlouhodobý hmotný ani nehmotný majetek společnost nevlastní takže ani neodepisuje.

Tabulka E:

Společnost si z roku 2008 uplatňuje daňovou ztrátu ve výši 128 000 Kč.

Tabulka G:

Zde se uvede na ř. 1 hodnota poskytnutých darů na účely vymezené v § 20 odst. 8 ZoDP částku 51 000 Kč.

Tabulka K:

Do ř. 1 se napíše částka 3 183 037 Kč, která se zjistí z účetnictví a tvoří ji součet výnosů za zdaňovací období.

A do ř. 2 se uvede číslo 2, jelikož společnost zaměstnávala v daném zdaňovacím období pouze 2 zaměstnance.

Na ř. 200 se uvede částka 2 030 599 Kč, která je základem daně před úpravou a totéž bude na ř. 220, jelikož se žádná úprava podle řádků 201 a 210 neprováděla.

Daňovou ztrátu 128 000 Kč, která je uvedena v tabulce E se napíše na ř. 230.

Dále se vyplní ř. 250 částkou 1 902 599 Kč, která se získala odečtením částek na řádcích 230, 240, 241 a 242 od částky na ř. 220.

Do ř. 260 se vepíše částka 51 000 Kč, která je nižší než 5 % z částky 1 902 599 uvedené na ř. 250.

Upravený základ daně, ze kterého se bude počítat daň, se získá na ř. 270 tak, že od ř. 250 se odečte ř. 260 a zaokrouhlí se na celé tisícikoruny dolů. Zde tedy bude uvedena částka 1 851 000 Kč.

Na ř. 280 se uvede aktuální sazbu daně, která je pro tento rok 19 % a touto sazbou se vynásobí hodnota na ř. 260 a vypočítá se tak daň ve výši 351 690 Kč a tato částka se uvede i na řádcích 310, 330, 340 a 360 jelikož si společnost neuplatňuje žádné slevy, nepočítá se samostatný základ daně apod.

Ve III. oddílu se vyplní pouze ř. 2, kde se uvede částka 351 690 Kč z ř. 360.

IV. oddíl se nevyplňuje jelikož se podává řádné daňové přiznání.

V. oddíl – společnost ve zdaňovacím období 2010 neměla povinnost platit zálohy na daň. Takže na ř. 4 se uvede částka z ř. 2 III. oddílu se znaménkem minus. Tzn. že výsledná daňová

povinnost této společnosti bude nedoplatek ve výši 351 690 Kč a ve stanovené lhůtě se musí uhradit

V příloze č. 2 je vyplněné daňové přiznání k tomuto příkladu.

Vzhledem k tomu, že poslední známá daňová povinnost je 351 690 Kč, tak společnost bude v roce 2011 podle § 38a odst. 4 ZoDP platit zálohy ve výši 1/4 poslední známe daňové povinnosti. Výše čtvrtletních záloh tedy bude 88 000 Kč a vypočítají se tak, že poslední známá daňová povinnost se vydělí čtyřmi a zaokrouhlí na celé stokoruny nahoru podle § 146 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Zálohy bude společnost v roce 2011 platit v patnáctý den třetího, šestého, devátého a dvanáctého měsíce.

5 Závěr

Daně jsou nejvýznamnějším příjmem státního rozpočtu a jejich legislativní úprava je pro laika velmi obsáhlá a hlavně složitá. Pro některé daně existuje samostatný zákon a jiné daně jsou souhrnně obsaženy v jednom zákoně. Daňový řád je jediný zákon, který je společný pro všechny daně, protože upravuje správu daní.

Cílem bakalářské práce byl náhled do současného daňového systému, charakteristika jednotlivých daní a zaměření se na daň z příjmů právnických osob.

V první části jsem se věnovala daňovému systému a je zde obsažen také obecný popis pojmů souvisejících s daní.

Druhá část byla zaměřena na jednotlivé daně a vymezení konstrukčních prvků těchto daní.

V poslední části práce jsem se soustředila na charakteristiku daně z příjmů právnických osob a postupně jsem rozebrala a podle uvedeného příkladu vyplnila tiskopis daňového přiznání.

Myslím si, že by legislativa související s daněmi měla být neměnná a zjednodušená tak, aby jí rozuměl úplně každý. Vždyť přece daně platí každý člověk a aby se předešlo daňovým únikům, měla by být v této oblasti větší informovanost.

Daním rozumí podle mého názoru poměrně málo lidí a málokdo vyvíjí snahu se naučit v daních orientovat, proto je potřeba více odborníků, kteří legislativu daní ovládají.

Vždyť samotné vyplnění daňového přiznání je velmi složité. Tiskopisy obsahují odvolávky na paragrafy jednotlivých zákonů a poplatníci nebo plátcí daně si musí určitý zákon opatřit, aby si přečetli znění těchto paragrafů a následně mohli do příslušných řádků uvést správné hodnoty. Jenže obsah některých odstavců není mnohdy jednoznačně pochopitelný, tudíž je potřebná alespoň základní znalost daňových zákonů, v opačném případě většinou žádáme o pomoc daňového poradce.

Podle mého názoru se mi podařilo stanovený cíl naplnit. Doufám, že tato práce pomůže druhým porozumět daňovému systému ČR a zároveň také poslouží jako vodítko při vyplnění daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob.

Seznam použité literatury

Knihy:

1. AMBROŽ, J. *Daňová přiznání*. Praha: Koršach, 2008. 203 s. ISBN 978-80-86296-17-3
2. FOJTÍKOVÁ, J. *Daňový systém*. 2. přepracované vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008. 135 s. ISBN 978-80-210-4687-0.
3. JAMES, S. R.; NOBES, C. *The economics of taxation: principles, polici and practice*. Harlow: Prentice Hall, 2006. 318 s. ISBN 0-273-64630-3.
4. JAROŠ, T. *Daň z příjmů právnických osob v účetnictví 2008/2009, praktický průvodce*. 5. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2009. 192 s. ISBN 978-80-247-2950-3.
5. KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů*. 1. vyd. Ostrava: VŠB – TU, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8.
6. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 4. vyd. Praha: ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2.
7. ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
8. VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2010*. 10. vyd. Praha: VOX, 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.

Zákony:

9. RYLOVÁ, Z.; TUNKROVÁ Z.; KRŮČEK Z.; ŠULC I. *Daňové zákony 2011 s komentářem změn*. 1. vyd. Brno: Computer Press, a.s. 2011. 248 s. ISBN 978-80-251-3388-0.
10. *Daňové zákony v úplném znění k 1. 4. 2011 s přehledy změn*. Olomouc: ANAG, spol. s r. o. březen 2011. 280 s. ISBN 978-80-7263-653-2.
11. Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

12. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

13. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Elektronické publikace:

14. *Státní závěrečný účet za rok 2009* [online], 2010, [cit. 2011-3-3]. Dostupný z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2009_C_pdf.pdf>.

15. *Přiznání k dani z příjmů právnických osob, vč. přílohy* [online], 2011, [cit. 2011-4-15]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Interaktiv5404_21.pdf>.

16. *Pokyny pro vyplnění přiznání k dani z příjmů právnických osob* [online], 2011, [cit. 2011-4-16]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/sys/cds/scripts/tiskopisy/tiskopisy-pdf2011/5404-1_21.pdf>.

Seznam zkratek

Použité zkratky:

DPPO	daň z příjmů právnických osob
EU	Evropská unie
FO	fyzické osoby
MF	ministerstvo financí
OSN	Organizace spojených národů
PO	právnické osoby
USA	United States of America (Spojené státy americké)
ZD	základ daně
ZoDP	Zákon o daních z příjmů

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 9. 5. 2011

Eva Boráková

.....

Příjmení a jméno studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

Oskava 177, 788 01

Seznam příloh

Příloha č. 1: Sazby daně dědické a darovací u osob zařazených do III. skupiny v roce 2011

Příloha č. 2: Daňové přiznání k daní z příjmů právnických osob